

PENALE TRIBUTARIO

di **Marco Bargagli**

Seminario di specializzazione

I PRINCIPI GENERALI DI IMPUGNAZIONE

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

La frode fiscale viene considerata, in ambito penale-tributario, come un insidioso sistema evasivo che consente al soggetto passivo di evadere le imposte ai fini Iva e ai fini delle imposte dirette.

Molto spesso, nell'ambito dello schema delittuoso, vengono utilizzate "società cartiere" che rilasciano fatture per operazioni inesistenti risultando sovente amministrate da meri soggetti prestanome, che operano come "teste di legno".

Di contro, i reali poteri gestori dell'impresa vengono demandati ai c.d. "amministratori di fatto" che organizzano la frode, traendone i maggiori benefici sotto il profilo fiscale.

In tale ambito, per arginare il fenomeno in rassegna, la **normativa sostanziale di riferimento** sanziona con la reclusione:

- **da quattro a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** indica, in una delle dichiarazioni relative a dette imposte, **elementi passivi fittizi** che consentono di **ridurre la base imponibile**, sanzione che grava sul soggetto che **annota in contabilità e riporta in dichiarazione le fatture per operazioni inesistenti** ([ex articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#));
- **da quattro a otto anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**, sanzione che grava sul soggetto che **emette fatture per operazioni inesistenti** ([ex articolo 8 D.Lgs. 74/2000](#)).

A questo punto occorre chiarire quali sono le responsabilità penali dell'amministratore di fatto e come queste si conciliano con il ruolo di amministratore di diritto dell'impresa.

In merito, la prassi operativa ha fornito importanti chiarimenti in tema di amministratore di fatto, evidenziando che, nell'azione di contrasto all'evasione e alla frode fiscale, riveste primario rilievo l'individuazione dei responsabili dei crimini tributari.

Nello specifico, in virtù del **principio di effettività** che caratterizza il **diritto penale dell'economia**, in base al quale occorre guardare alla **realtà sostanziale**, i giudici di legittimità hanno nel tempo evidenziato la necessità di prendere in considerazione, ai fini della **ricerca della responsabilità per i reati propri**, le **funzioni concretamente svolte**, individuando i soggetti che esercitano in **via continuativa** e in modo **significativo i poteri normalmente demandati alle qualifiche o alle funzioni dell'amministratore di diritto**.

Ad esempio, proprio **sul tema dei reati tributari**, gli Ermellini hanno chiarito che, in caso di **omessa presentazione della dichiarazione (ex [articolo 5 D.Lgs. 74/2000](#))**, quantunque il soggetto attivo del reato omissivo in questione possa essere unicamente **colui il quale è tenuto a presentare il modello dichiarativo ai fini delle imposte sui redditi o dell'Iva**, per le persone giuridiche individuabile nel rappresentante legale, è comunque necessario dare attuazione al menzionato **principio di effettività del diritto penale, valorizzando la figura dell'amministratore di fatto, in concreto gestore dell'entità giuridica (ex multis cfr. Corte di cassazione, Sez. III, sentenza n. 23425 del 10.06.2011).**

Viene dunque confermata *in apicibus*, anche nel diritto penale tributario, la **parificazione degli amministratori di fatto a quelli di diritto formalmente investiti della carica (cfr. Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza volume I - parte II - capitolo 3 "L'attività investigativa", pag. 224 e ss.).**

Sempre in tema di amministratore di fatto, interessanti profili ermeneutici sono stati recentemente illustrati dalla suprema Corte di cassazione, con la **[sentenza n. 9068 del 05.03.2021](#)**, nella quale sono delineate le caratteristiche che fanno acquisire al soggetto il citato *status* essendo richiesta, a tal fine, una continua attività di gestione dell'impresa effettuata in modo non episodico o occasionale.

In particolare, **a parere dei giudici di piazza Cavour**, la nozione di **amministratore di fatto**, introdotta dall'**[articolo 2639 cod. civ.](#)** *"postula l'esercizio in modo continuativo e significativo dei poteri tipici inerenti alla qualifica od alla funzione; nondimeno, significatività e continuità non comportano necessariamente l'esercizio di tutti i poteri propri dell'organo di gestione, ma richiedono l'esercizio di un'apprezzabile attività gestoria, svolta in modo non episodico o occasionale"*.

Nello specifico, la **prova della posizione di amministratore di fatto** si traduce nell'accertamento di **elementi sintomatici** quali, ad esempio, **l'inserimento organico del soggetto con funzioni direttive in qualsiasi fase della sequenza organizzativa, produttiva o commerciale dell'attività della società (i rapporti con i dipendenti, i fornitori o i clienti ovvero in qualunque settore gestionale di detta attività, sia esso aziendale, produttivo, amministrativo, contrattuale o disciplinare).**

Analogamente, in **tema di reati tributari**, ai fini della attribuzione ad un soggetto della **qualifica di “amministratore di fatto”** non occorre l'esercizio di **“tutti” i poteri tipici dell'organo di gestione**, ma è necessaria una **significativa e continua attività gestoria**, svolta cioè in modo **non episodico od occasionale**.

Con particolare riferimento agli amministratori di società di capitali **occorre valutare attentamente:**

- il **controllo della gestione della società** sotto il profilo **contabile ed amministrativo**;
- la gestione aziendale, avuto riguardo sia **all'organizzazione interna** che alle **attività esterne costituenti l'oggetto della società**.

In definitiva, sulla base di quanto affermato dalla giurisprudenza, per **delineare la figura dell'amministratore di fatto** è necessario fare riferimento ai criteri previsti dall'[articolo 2639 cod. civ.](#), avuto riguardo, in particolare, ai caratteri di **“significatività”** e **“continuità”** nell'esercizio dei poteri.

Tale principio di carattere generale non comporta, tuttavia, l'esercizio di **“tutti” i poteri** propri dell'organo di gestione ma, come detto, richiede comunque **l'esercizio di un'apprezzabile attività gestoria** svolta in modo **non “episodico” od “occasionale”**.