

PENALE TRIBUTARIO

Falsi esportatori abituali: risponde anche l'amministratore di fatto

di Luigi Ferrajoli

Master di specializzazione

TEMI E QUESTIONI DEL REDDITO D'IMPRESA

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

In materia societaria, ai fini dell'accertamento della responsabilità penale, la giurisprudenza – tanto di merito quanto di legittimità – ha parificato la figura dell'**amministratore formalmente nominato** a quella dell'**amministratore di fatto**, nel caso in cui il primo risulti essere solamente un **prestanome**.

In particolare, in presenza di **prestanomi** viene data **prevalenza** al concreto espletamento della funzione rivestita dal soggetto, **indipendentemente** dalla "etichetta" formalmente attribuita.

L'**equiparazione** degli amministratori di fatto a quelli formalmente investiti è stata affermata dalla Corte di Cassazione sia nella materia civile sia in quella penale e tributaria. Sul punto, si ricorda la pronuncia del Giudice di legittimità secondo cui, in ambito penaltributario, "*del reato di omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte dirette o i.v.a., l'amministratore di fatto risponde quale autore principale, in quanto titolare effettivo della gestione sociale e, pertanto, nelle condizioni di poter compiere l'azione dovuta, mentre l'amministratore di diritto, quale mero prestanome, è responsabile a titolo di concorso per omesso impedimento dell'evento (articolo 40, comma 2, c.p. e 2932 cod. civ.), a condizione che ricorra l'elemento soggettivo richiesto dalla norma incriminatrice*" (cfr. Cassazione Penale, Sez. 3, sentenza n. 38780/2015).

Secondo la Suprema Corte, "*tale orientamento costituisce il recepimento sul piano positivo del cosiddetto criterio funzionalistico o dell'effettività in forza del quale il dato fattuale della gestione sociale deve prevalere sulla qualifica formalmente rivestita ovviamente quando alla qualifica non corrisponda l'effettivo svolgimento delle funzioni proprie della qualifica*" (cfr. Cassazione Penale, Sez. 3, sentenza n. 23425/2011).

Ciò sta a significare che, nei **reati omissivi propri formalmente imputabili al prestanome**, **concorre certamente la responsabilità dell'amministratore di fatto**, ovvero, di colui il quale effettivamente gestisce la società perché "*solo lui è in condizioni di compiere l'azione dovuta mentre l'estraneo è il prestanome. A quest'ultimo una corresponsabilità può essere imputata solo in*

base alla **posizione di garanzia** di cui all'articolo 2392 c.c., in forza della quale **l'amministratore deve conservare il patrimonio sociale ed impedire che si verifichino danni per la società e per i terzi**".

Con specifico riferimento alla materia penaltributaria, il **Tribunale di Napoli**, con la recente **sentenza n. 8775/2021**, si è uniformato all'indirizzo posto dalla Corte di Cassazione.

Nel caso di specie, si versava nell'ambito di un meccanismo di frode relativo, in particolar modo, alla **compravendita** di prodotti elettronici, consistito **"nell'acquisto di beni senza il pagamento dell'iva, previa presentazione di fittizie dichiarazioni di intento, nonché in acquisti intracomunitari in assenza di versamenti d'imposta. Il fenomeno in esame consisteva nella presentazione di fittizie dichiarazioni di intento da parte di soggetti economici (falsi esportatori abituali) che effettuavano acquisti di beni senza il pagamento dell'iva, per la successiva immissione in consumo "in nero" o sottocosto sul mercato interno"**.

Sul punto, si ricorda che gli **esportatori abituali** che intendono **acquistare o importare senza applicazione dell'iva** devono trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate l'apposita **dichiarazione di intento**, ossia un documento con cui si attesta, sotto la propria responsabilità, di essere in possesso dei requisiti previsti dalla legge per tale *status* e quindi rappresentare al proprio fornitore **la volontà di acquistare beni e servizi senza il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto**.

Secondo quanto affermato dal Tribunale partenopeo, **il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** deve ritenersi sussistente sia nell'ipotesi di **inesistenza oggettiva** dell'operazione, ossia quando la stessa non sia stata posta mai in essere nella realtà, sia in quella di **inesistenza soggettiva**, cioè nel caso in cui l'operazione sia stata effettivamente realizzata ma per quantitativi inferiori a quelli indicati in fattura. Il delitto deve ritenersi integrato anche nell'ipotesi di **sovrapproduzione qualitativa**, vale a dire qualora la fattura attesti la cessione di beni o la prestazione di servizi aventi un **prezzo maggiore** di quelli forniti. Ad avviso del Giudice di merito, infatti, oggetto di repressione penale è ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale.