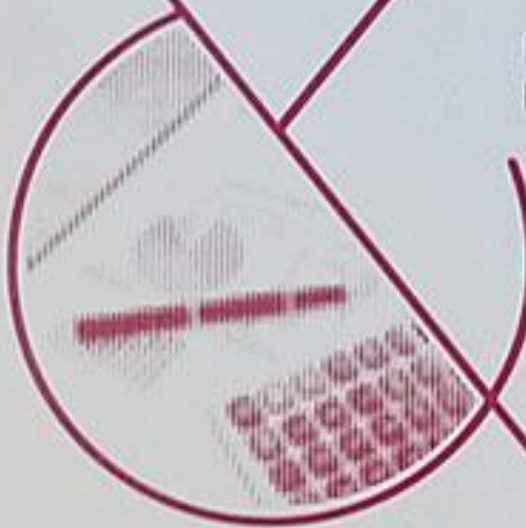


Rivista mensile di diritto e pratica
per la gestione delle imprese



Società e Contratti, Bilancio e Revisione

DIRITTO SOCIETARIO

Dall'amministratore "di fatto"
al sindaco "volontario"

Marina SPIOTTA

REVISIONE E VIGILANZA

L'insediamento del Collegio
sindacale e la pianificazione
delle attività di vigilanza alla
luce delle nuove norme di
comportamento CNDCEC

Ermando BOZZA

.....

TEMI PROFESSIONALI

Obbligo assicurativo del socio
amministratore di srl del settore
terziario: gestione separata,
gestione commercianti o doppia
contribuzione? Facciamo il punto

Aldo TAGLIENTE

ANCHE IL DIRETTORE COMMERCIALE PUO' RISPONDERE PENALMENTE COME AMMINISTRATORE DI FATTO

di **Sara Gennai** e **Alessandro Traversi**
Avvocati in Firenze

Abstract

Dopo una disamina della fattispecie oggetto della sentenza in commento, viene analizzata la figura dell'amministratore di fatto in ambito societario e, in particolare, la configurabilità della sua responsabilità penale per reati commessi nell'ambito dell'impresa. Viene altresì trattato il delicato tema del concorso dell'amministratore di diritto nelle condotte criminose del soggetto che di fatto esercita la gestione. Un approfondimento particolare è dedicato all'individuazione degli elementi probatori sintomatici per il riconoscimento della posizione di amministratore di fatto. Infine, viene segnatamente esaminata la specifica responsabilità dell'amministratore di fatto per reati tributari.

LA SENTENZA IN BREVE

Il caso oggetto della sentenza in commento riguarda un soggetto indagato per reati tributari – segnatamente quelli di dichiarazione infedele, indebita compensazione e omessa dichiarazione di cui, rispettivamente, agli artt. 4, 10 *quater* e 5 del D.Lgs. n. 74/2000 – in qualità di amministratore di fatto della società, nei confronti del quale il GIP del Tribunale di Rimini aveva disposto il sequestro preventivo finalizzato alla confisca obbligatoria del profitto dei suddetti reati, prevista dall'art. 12 *bis* del medesimo decreto legislativo. L'indagato aveva presentato richiesta di riesame, rigettata dal Tribunale del Riesame di Rimini e, quindi, aveva proposto ricorso per cassazione avverso l'ordinanza di conferma del sequestro preventivo in questione, sostenendo di non rivestire il ruolo di amministratore di fatto, essendo invece inquadrato come direttore commerciale della società, con regolare retribuzione. La Corte di Cassazione ha tuttavia dichiarato inammissibile il ricorso, confermando che, correttamente, il soggetto era stato qualificato come amministratore di fatto, in quanto punto di riferimento in

relazione a una molteplicità di settori aziendali, tra cui l'organizzazione del patrimonio societario.

MASSIMA

Riveste la qualifica di amministratore di fatto colui che, seppur inquadrato come direttore commerciale, si pone come punto di riferimento in molteplici settori dell'attività dell'ente, occupandosi della gestione dei conti, delle questioni di carattere fiscale, della predisposizione dei bilanci e delle problematiche afferenti i rapporti con il personale dipendente. Non occorre infatti, ai fini della suddetta qualifica, l'esercizio di tutti i poteri tipici dell'organo di gestione, ma è invece necessaria una significativa e continuativa attività gestoria, svolta in modo non episodico od occasionale. Ne consegue che è legittimo il sequestro preventivo finalizzato alla confisca del profitto di reati fiscali contestati all'indagato in qualità di amministratore di fatto della società.

COMMENTO

La fattispecie presa in esame dalla Suprema Corte si inserisce nell'ambito della tematica attinente alla figura dell'amministratore di fatto in ambito societario e, in particolare, della configurabilità di penale responsabilità a carico di tale soggetto, nella specie, con riferimento a reati tributari.

La sentenza si sofferma sulla individuazione degli elementi indicativi dell'esercizio di una significativa attività gestoria da parte dell'indagato, a nulla rilevando, di per sé, il formale inquadramento come direttore commerciale della società.

Il ruolo dell'amministratore di fatto e delle sue connesse responsabilità ai fini penalistici è un argomento sovente affrontato dalla giurisprudenza, che si è prevalentemente formata con riferimento ai reati fallimentari.

Nel caso di specie, si tratta invece di reati tributari ed è quindi, in relazione a tale tipologia di reati, che approfondiremo la nostra analisi.

Prima di ciò, sarà però opportuno soffermarsi sulla problematica generale concernente l'individuazione dell' "amministratore di fatto".

La figura dell'amministratore di fatto in ambito societario

In ambito societario, oltre ai soggetti istituzionalmente qualificati nelle varie funzioni, compare, non di rado, la figura del c.d. "amministratore di fatto", vale a dire colui il quale svolge un'effettiva attività di gestione, esercitando in concreto i poteri corrispondenti a quelli propri dell'amministratore, senza averne la qualifica¹.

Tale situazione può in pratica verificarsi in una varietà di casi, dall'irregolarità dell'investitura per il mancato rispetto di tutte le specifiche formalità dettate dalla legge alla c.d. *prorogatio*, cioè la continuazione dell'esercizio della carica, originariamente basata su un titolo valido, nonostante la sopravvenuta rinuncia, revoca, cessazione o decadenza, fino all'ipotesi di chi eserciti di fatto i poteri tipici dell'amministratore senza che vi sia stato alcun atto, neppure viziato, di nomina.

La giurisprudenza della Cassazione civile, ormai da lungo tempo, si è solidamente attestata nel ritenere che le norme che disciplinano la responsabilità degli amministratori delle società di capitali sono applicabili anche a coloro i quali, come amministratori di fatto, si siano ingeriti nella gestione sociale in assenza di una qualsivoglia investitura da parte della società, a condizione che le funzioni gestorie svolte abbiano avuto carattere di sistematicità e

¹ Per un'ampia disamina della figura dell'amministratore di fatto, v. M. SPIOTTA, *Dall'amministratore di fatto al sindaco volontario*, in questo numero della rivista, pag. 6 e segg.

completezza e non siano consistite, quindi, nel compimento di atti isolati, di natura occasionale ².

Conseguentemente, i responsabili della violazione delle norme poste a presidio della corretta gestione della società, non vanno individuati sulla base della mera qualificazione formale, ma per il contenuto delle funzioni da essi concretamente esercitati, anche in assenza di un'investitura da parte della società, potendo quindi essere chiamati a rispondere civilmente del loro operato.

Responsabilità penale dell'amministratore di fatto

Se già in sede civile, come abbiamo visto, è stata riconosciuta la configurabilità di responsabilità a carico degli amministratori di fatto, ciò vale, a maggior ragione, in sede penalistica.

Nel diritto penale, infatti, uno dei principi fondamentali è quello di "personalità" della responsabilità, sancito dall'art. 27 della Costituzione, laddove si enuncia che "*la responsabilità penale è personale*".

Corollario di tale principio è il carattere prettamente realistico dell'imputazione penale, che guarda all'effettività piuttosto che alla forma.

E' evidente, quindi, che i soggetti c.d. "di fatto", che esercitano in concreto determinate funzioni o attività, sono destinatari delle relative norme incriminatrici, ancor più e ancor prima di coloro che rivestono solo formalmente una data qualifica.

In tale categoria di soggetti, la figura più rilevante è indubbiamente quella dell'amministratore di fatto, con riferimento a reati commessi nell'esercizio dell'attività di gestione dell'impresa, dei quali il medesimo può rendersi responsabile, da solo o in concorso con l'amministratore di diritto.

² Cfr. Cass. civ., sez. I, 14 settembre 1999, n. 9795; Cass. civ., sez. I, 5 dicembre 2008, n. 28819; Cass. civ., sez. I, 18 settembre 2017, n. 21567; Cass. civ., sez. I, 8 ottobre 2020, n. 21730.

D'altronde, per "amministratore", è correttamente da intendersi soltanto il soggetto che, effettivamente, eserciti la funzione corrispondente, di talché non occorre attribuire al vocabolo un significato più ampio per ricomprendervi, oltre a quello formalmente nominato, anche l'amministratore di fatto ³.

Nessun dubbio, quindi, che di un reato proprio dell'amministratore possa essere chiamato a rispondere non soltanto chi possiede tale qualifica alla stregua della normativa privatistica che ne regola l'investitura, ma anche colui il quale, eventualmente anche in concorso con il legale rappresentante della società, abbia di fatto agito per conto di essa.

In tal senso, si è orientata da tempo la giurisprudenza di legittimità, soprattutto in materia di reati fallimentari e societari, ancorché la nozione di amministratore di fatto non fosse inizialmente contenuta in alcuna disposizione penale ⁴.

Ciò fino alla riforma dei reati societari, operata con il D.Lgs. 11 aprile 2002, n. 61, che ha per la prima volta tipizzato normativamente quali soggetti attivi dei suddetti reati i "soggetti di fatto".

Infatti, è stato allora introdotto l'art. 2639 cod. civ. ("Estensione delle qualifiche soggettive") che, nel primo comma, prevede l'applicabilità delle norme incriminatrici concernenti i reati societari anche nei confronti di "*chi è tenuto a svolgere la stessa funzione,*

³ Come acutamente osservava L. CONTI, *I soggetti*, in *Trattato di diritto penale dell'impresa*, vol. I, Padova, 1990, pag. 244, l'interprete "deve semplicemente chiarire se il termine 'amministratore' possa in sé comprendere anche il caso di chi amministra ancorché non sorretta dalla perfezione della qualifica secondo il diritto privato" e "poiché il termine, nella sua ordinaria accezione, come è possibile desumere aprendo un qualsiasi vocabolario della lingua italiana, possiede la capacità di esprimere, senza alcuna forzatura, un significato più ampio del suddetto, mentre il suo inserimento in una norma penale lo svincola da una rigida sudditanza alle premesse civilistiche, la risposta non può essere che positiva".

⁴ Cfr., *ex multis*, Cass. pen., sez. V, 17 gennaio 1996, n. 3333; Cass. pen., sez. V, 31 gennaio 2000, n. 963; Cass. pen., sez. V, 1 luglio 2002, n. 29896; Cass. pen., sez. V, 5 giugno 2003, n. 36630.

diversamente qualificata” e di *“chi esercita in modo continuativo e significativo i poteri inerenti alla qualifica o alla funzione”*, disponendone l’equiparazione ai soggetti formalmente investiti della qualifica o titolari della funzione prevista dalla legge civile.

Tale disposizione, che ha recepito i principi già sviluppati dalla giurisprudenza sia civile che penale, è diventata la norma cardine di riferimento per l’individuazione e l’attribuzione di responsabilità penali all’amministratore di fatto anche con riferimento a tutte le altre fattispecie di reato perpetrate nell’ambito di attività imprenditoriali.

Va altresì ricordato, a conferma della preminente e sempre maggiore attenzione per l’individuazione dei soggetti di fatto in ambito penale che, successivamente, anche in altro provvedimento legislativo, precisamente nel D.Lgs. 9 aprile 2008, n. 81 (Testo Unico della Salute e Sicurezza nei Luoghi di Lavoro), si è previsto, specificamente, nell’art. 299 (*“Esercizio di fatto di poteri direttivi”*) che *“le posizioni di garanzia relative ai soggetti di cui all’articolo 2, comma 1, lettere b), d) ed e), gravano altresì su colui il quale, pur sprovvisto di regolare investitura, eserciti in concreto i poteri giuridici riferiti a ciascuno dei soggetti ivi definiti”*.

Le figure cui fa riferimento la citata disposizione sono il *“datore di lavoro”*, il *“dirigente”* e il *“preposto”*, vale a dire i soggetti che, in virtù della posizione di garanzia ricoperta, sono destinatari di precisi obblighi in materia di sicurezza sul lavoro, la cui violazione può comportare responsabilità penale per reati quali omicidio colposo o lesioni colpose, derivanti da infortuni sul lavoro.

Possiamo senz’altro affermare che l’amministratore di fatto è diretto destinatario delle norme incriminatrici rivolte propriamente agli amministratori di società, posto che i soggetti attivi dei relativi reati (ad esempio, quelli fallimentari o societari) *“vanno individuati sulla base delle concrete funzioni esercitate, non già rapportandosi*

alle mere qualifiche formali ovvero alla rilevanza degli atti posti in essere in adempimento della qualifica ricoperta”⁵.

Responsabilità concorsuale dell'amministratore di diritto

Fermo restando dunque che, pacificamente, l'amministratore di fatto può essere chiamato a rispondere di reati commessi nell'ambito della società, dei quali è dunque soggetto attivo, più controversa e delicata è invece la questione se, oltre all'amministratore di fatto, sia penalmente responsabile anche l'amministratore di diritto, nel caso in cui questi sia un mero prestanome.

Il principio costituzionale di personalità della responsabilità penale comporta, infatti, per altro verso, la sua non configurabilità in assenza di "colpevolezza" dell'agente, ovvero laddove non sia possibile muovere un rimprovero, a titolo di dolo o quantomeno di colpa, all'autore materiale del fatto, dovendosi escludere qualsiasi tipo di responsabilità oggettiva.

Per quanto riguarda, quindi, la responsabilità penale dell'amministratore di diritto, non sarà sufficiente il mero dato formale della carica ricoperta, bensì occorrerà verificare la sussistenza di una sua consapevole partecipazione o quantomeno adesione alle condotte criminose poste in essere dall'amministratore di fatto.

Sul punto, è pur vero che si registrano pronunce rigoristiche della Suprema Corte, nel senso di ritenere sussistente la responsabilità penale anche del semplice prestanome, a norma dell'art. 40, secondo comma, cod. pen., per omesso impedimento dell'evento in dipendenza dell'obbligo di vigilanza, poiché l'"accettazione della carica da parte della c.d. 'testa di legno' o 'uomo di paglia'

⁵ Cfr. Cass. pen., sez. V, 17 giugno 2016, n. 41793. In senso conforme, tra le altre, Cass. pen., sez. V, 10 luglio 2020, n. 27264.

attribuisce a questi doveri di vigilanza e controllo, la cui violazione comporta responsabilità, essendo a tal fine sufficiente, la sola consapevolezza che dalla propria condotta omissiva possano scaturire gli eventi tipici del reato (dolo generico) o l'accettazione del rischio che questi si verifichino (dolo eventuale)"⁶.

Ma, in senso contrario, vi è anche un più condivisibile orientamento, secondo il quale *"l'accettazione della carica di amministratore, in ambito societario, non può costituire, essa sola, fonte di responsabilità, ben potendo presentarsi situazioni in cui l'amministratore di diritto resti estraneo alle condotte fraudolente poste in essere dall'amministratore di fatto"*⁷.

Ciò che risulta determinante, ai fini della configurabilità di responsabilità penale del soggetto formalmente investito, è l'individuazione dell'elemento psicologico. Tanto che è stato espressamente enunciato che *"per l'affermazione della responsabilità dell'amministratore di diritto si pone la necessità di accertare in che modo egli si sia posto, dal punto di vista soggettivo, rispetto al fatto delittuoso, al fine di verificare se vi abbia aderito, anche solo implicitamente. A tal fine assumono rilievo, a titolo esemplificativo, il suo coinvolgimento nelle vicende societarie e nella gestione delle attività sociali, i suoi rapporti con l'amministratore di fatto e con i soci, la conoscenza che egli abbia avuto dei fatti sociali e, non ultime, le ragioni per cui abbia assunto la carica di amministratore, nonché le utilità che ne abbia eventualmente percepito, siccome potenzialmente indicativi, ognuno di essi, anche solo singolarmente, della partecipazione psicologica ai fatti illeciti di gestione"*⁸.

⁶ Cfr. Cass. pen., sez. V, 27 aprile 2000, n. 5619. In senso conforme: Cass. pen., sez. V, 7 gennaio 2015, n. 7332; Cass. pen., sez. V, 10 ottobre 2017, n. 5800.

⁷ Cfr. Cass. pen., sez. V, 24 marzo 2011, n. 17670.

⁸ Cfr. Cass. pen., sez. V, 8 novembre 2018, n. 9856.

In ultima analisi, per quanto riguarda l'inquadramento della responsabilità penale dell'amministratore di fatto e/o dell'amministratore di diritto, possiamo dire che, in applicazione del principio funzionalistico accolto dalla giurisprudenza, si riconosce in capo al primo la responsabilità penale da reato proprio, mentre l'amministratore di diritto può essere ritenuto responsabile, in virtù dell'art. 40 cpv. cod. pen., per non avere impedito l'evento che, ai sensi dell'art. 2392 cod. civ., aveva l'obbligo di impedire⁹. In tal caso, costui risponderà quale concorrente nel reato proprio dell'amministratore di fatto, secondo la disciplina del concorso di persone nel reato di cui all'art. 110 cod. pen., sempreché, ovviamente, sussista l'elemento soggettivo richiesto dalla norma incriminatrice¹⁰.

Elementi probatori della posizione di amministratore di fatto

Anche la giurisprudenza penale fa riferimento, per delineare la nozione di amministratore di fatto, al già citato art. 2639 cod. civ. Si è infatti affermato che *"per la determinazione del possesso della qualifica di amministratore 'di fatto', occorre avere riguardo al disposto dell'art. 2639 cod. civ., secondo cui tale nozione postula l'esercizio in modo continuativo e significativo dei poteri tipici inerenti alla qualifica o alla funzione, anche se 'significatività' e 'continuità' non comportano necessariamente l'esercizio di 'tutti' i poteri propri dell'organo di gestione, ma richiedono l'esercizio di*

⁹ In particolare, a mente dell'art. 2392 cod. civ. (*Responsabilità verso la società*), gli amministratori *"devono adempiere i doveri ad essi imposti dalla legge e dallo statuto con la diligenza richiesta dalla natura dell'incarico e dalle loro specifiche competenze"* e *"sono solidalmente responsabili verso la società dei danni derivanti dall'inosservanza di tali doveri"*, (...) ed anche *"se, essendo a conoscenza di fatti pregiudizievoli, non hanno fatto quanto potevano per impedirne il compimento o eliminarne o attenuarne le conseguenze dannose"*.

¹⁰ In tal senso, cfr., in particolare: Cass. pen., sez. III, 19 novembre 2013, n. 47110; Cass. pen., sez. III, 14 maggio 2015, n. 38780.

un'apprezzabile attività gestoria, svolta in modo 'non episodico od occasionale'" ¹¹.

In particolare, si è anche enunciato, in maniera dettagliata, che *"amministratore di fatto non può essere sic et simpliciter ritenuto colui che si ingerisca comunque, genericamente o una tantum nell'attività sociale. Avuto riguardo all'oggetto dell'attività degli amministratori di una società di capitali, tra dette funzioni deve considerarsi in primo luogo il controllo della gestione della società sotto il profilo contabile e amministrativo; a questa va poi aggiunta la stessa gestione con riferimento sia all'organizzazione interna che alla attività esterna costituente l'oggetto della società e, in particolare, con riferimento a entrambe, la formulazione di programmi, la selezione delle scelte e l'emanazione delle necessarie direttive; con riguardo all'organizzazione interna non deve poi prescindere dai necessari poteri deliberativi i cui effetti si riflettono sull'attività esterna, mentre nell'ambito di quest'ultima deve tenersi conto delle funzioni di rappresentanza"* ¹².

Ai fini della prova della posizione di amministratore di fatto, occorre dunque che venga accertata la presenza di *"elementi sintomatici dell'inserimento organico del soggetto con funzioni direttive, in qualsiasi fase della sequenza organizzativa, produttiva o commerciale dell'attività della società, quali sono 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"* ¹³.

¹¹ Cfr. Cass. pen., sez. V, 15 marzo 2013, n. 51891. In senso conforme, ex multis, Cass. pen., sez. V, 20 giugno 2013, n. 35346; Cass. pen., sez. V, 9 ottobre 2014, n. 8864; Cass. pen., sez. III, 19 dicembre 2014, n. 22108.

¹² Cfr. Cass. pen., sez. III, 14 settembre 2020, n. 9068.

¹³ Cfr. Cass. pen., sez. V, 28 novembre 2016, n. 8479. In senso conforme: Cass. pen., sez. V, 27 giugno 2019, n. 45134; Cass. pen., sez. V, 10 luglio 2020, n. 27264; Cass. pen., sez. V, 20 luglio 2020, n. 27557.

Nella delineata ottica sostanzialista, in una recente sentenza della Suprema Corte, avente ad oggetto la nota vicenda del *crac* del Credito Cooperativo Fiorentino, è stata altresì ritenuta la penale responsabilità, quale amministratore di fatto, del legale rappresentante della capogruppo, ancorché privo di cariche formali nelle altre società, affermandosi che *"l'utilizzo delle varie società del gruppo, coinvolte nelle singole operazioni distrattive, per organizzare i 'giri' di denaro e, quindi, per procurare al 'gruppo' i finanziamenti con modalità anomale, dà conto di una gestione di fatto di esse (...), poiché concorrere nel procurare denaro, ideando appositi meccanismi fraudolenti, ben può essere indicativo di attività gestoria delle società utilizzate a tal fine"* ¹⁴.

Si può dunque concludere che, alla luce degli approdi giurisprudenziali, per il riconoscimento della qualifica di amministratore di fatto, ai fini penali, occorre l'esercizio, in modo continuativo, di un'apprezzabile attività gestoria, che può esplicarsi in qualsiasi ambito dell'attività sociale, ancorché non sia richiesto lo svolgimento di tutti i poteri tipici dell'organo di amministrazione. Non è invece sufficiente il compimento di sporadici od occasionali atti di gestione.

In ogni caso è richiesta, da parte dell'accusa, la prova dell'amministrazione di fatto, che si traduce nell'accertamento di elementi sintomatici dell'inserimento organico, nella società, del soggetto di fatto con funzioni direttive.

Responsabilità dell'amministratore di fatto per reati tributari

I principi sopra esposti in ordine alla nozione di amministratore di fatto e alla configurabilità della sua responsabilità penale valgono, in linea generale, anche con riferimento ai delitti tributari,

¹⁴ Cass. pen., sez. V, 3 novembre 2020, n. 13382.

trattandosi di reati che possono essere commessi nell'ambito dell'impresa da soggetti qualificati.

La sentenza in commento, peraltro, concerne proprio il caso di un amministratore di fatto indagato per i delitti di dichiarazione infedele, omessa dichiarazione e indebita compensazione, previsti dagli artt. 4, 5 e 10 *quater* del D.Lgs. n. 74/2000.

La Suprema Corte, però, non si è pronunciata specificamente sulla problematica della responsabilità penale del soggetto di fatto per questa particolare tipologia di reati, essendosi limitata all'individuazione degli elementi sintomatici del ruolo effettivamente ricoperto dal ricorrente. Ciò in quanto, trattandosi di una decisione emessa nell'ambito di un procedimento cautelare, i Giudici non erano tenuti a valutare la sussistenza di una responsabilità penale, essendo in tale sede richiesto soltanto l'esistenza del *fumus* dei reati contestati.

La particolarità dei delitti tributari contemplati nel D.Lgs. n. 74/2000, ad eccezione delle fattispecie di omessi versamenti di cui agli artt. 10 *bis* (Omesso versamento di ritenute), 10 *ter* (Omesso versamento di IVA) e 10 *quater* (Indebita compensazione), è l'elemento soggettivo del dolo specifico, richiesto per la loro configurabilità. Si tratta, segnatamente, del "*fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto*" nei reati dichiarativi di cui agli artt. 2, 3, 4 e 5 e nel reato di occultamento o distruzione di documenti contabili di cui all'art. 10, del "*fine di consentire a terzi l'evasione*" nel reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti e del "*fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto*" nel reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte di cui all'art. 11 del citato D.Lgs. n. 74/2000.

Orbene, anche in materia di reati tributari, si è affermato che "*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" ¹⁵.

E' invece più problematica, anche in questo settore, l'individuazione della responsabilità penale dell'amministratore di diritto formalmente investito della carica in quanto, per la sua configurabilità, a titolo di concorso con l'amministratore di fatto, occorre che sussista l'elemento soggettivo del dolo specifico richiesto dalla norma incriminatrice, non essendo sufficiente la mera assunzione della carica né la mera coscienza e volontà della condotta, che connota invece il dolo generico.

Puntualmente, la Suprema Corte ha rilevato che *"in materia di reati tributari, per quanto concerne l'elemento soggettivo del reato, valgono i principi generali posti dagli artt. 42 e 43 cod. pen., per cui - attesa la natura di reato a dolo specifico - ai fini della punibilità dell'autore del reato, nella specie l'amministratore di diritto/prestanome, non è sufficiente il dolo generico, e cioè la coscienza e la volontà del comportamento e la previsione dell'evento da parte dell'agente quale conseguenza della sua azione od omissione, ma si richiede invece il dolo specifico di evasione che, in quanto integrato dalla deliberata ed esclusiva intenzione di sottrarsi al pagamento delle imposte nella piena consapevolezza della illiceità del fine e del mezzo, esprime un disvalore ulteriore che, proprio perché tale, necessita di rigorosa prova"* ¹⁶.

Occorrerà, dunque, ai fini dell'affermazione della penale responsabilità dell'amministratore di diritto, provare la sussistenza del requisito soggettivo del dolo specifico. Prova che, secondo l'insegnamento della giurisprudenza di legittimità, potrà essere

¹⁵ Cfr. Cass. pen., sez. III, 14 maggio 2015, n. 38780 (relativa al reato di omessa presentazione della dichiarazione di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000) e Cass. pen., sez. III, 25 settembre 2019, n. 1722 (relativa al reato di indebita compensazione di cui all'art. 10 quater del D.Lgs. n. 74/2000).

¹⁶ Cfr. Cass. pen., sez. III, 7 giugno 2019, n. 36474. In senso conforme: Cass. pen., sez. III, 27 giugno 2019, n. 31343.

desunta da una molteplicità di elementi fattuali, quali, ad esempio, il complessivo comportamento del soggetto obbligato, l'entità della retribuzione percepita, la macroscopica illegalità dell'attività svolta ¹⁷.

Conclusioni

La sentenza in commento si inserisce pienamente nel solco del consolidato orientamento giurisprudenziale in materia di responsabilità penale dell'amministratore di fatto per reati commessi nell'esercizio di un'impresa.

Infatti, viene riscontrato da parte dell'indagato l'espletamento di un'attività gestoria significativa e continua, rispetto alla quale gli amministratori di diritto, che si erano susseguiti nel corso del tempo, avevano rivestito una posizione del tutto marginale ed ininfluyente.

La tesi difensiva di avere soltanto svolto funzioni inerenti l'incarico di direttore commerciale della società, formalmente ricoperto, risulta smentita, secondo la Suprema Corte, dai plurimi elementi sintomatici dello svolgimento di funzioni direttive in molteplici settori dell'attività aziendale, che vengono individuati nell'essersi l'indagato occupato della "*gestione dei conti*", di "*questioni di carattere fiscale*", della "*predisposizione di bilanci*" nonché della "*definizione delle problematiche afferenti i rapporti con il personale dipendente*". Tanto che lo stesso era considerato il vero e proprio punto di riferimento della società.

La pronuncia in questione appare dunque pienamente condivisibile, in quanto coerente con il principio di personalità di responsabilità penale e sorretta da una puntuale verifica della sussistenza degli elementi probatori richiesti per l'attribuzione ad un soggetto della qualifica di amministratore di fatto.

¹⁷ In tal senso, cfr. anche *Cass. pen.*, sez. III, 28 settembre 2018, n. 2570.