

La responsabilità per i reati tributari dichiarativi degli amministratori privi di una specifica delega in materia

di **Rossana Lugli**

Sommario. - **1.** La vicenda oggetto della sentenza in commento. - **2.** I precedenti giurisprudenziali. - **3.** Le norme di riferimento in ordine alla responsabilità degli amministratori con e senza deleghe. - **4.** Il comportamento richiesto all'amministratore senza deleghe per evitare di incorrere in responsabilità civile e penale per fatti realizzati dai consiglieri delegati.

1. La vicenda oggetto della sentenza in commento.

Con la recentissima sentenza n. 31017, depositata in data 18 luglio 2023, la Sezione III Penale della Suprema Corte di Cassazione si è espressa in materia di responsabilità dei membri del Consiglio di Amministrazione sprovvisti di delega¹.

Nel caso di specie venivano sottoposti a procedimento penale, per il reato di cui all'art. 2 D.Lgs. 74/2000 (dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture per operazioni inesistenti), tutti e tre i membri del Consiglio di Amministrazione di una Società a responsabilità limitata.

In particolare, all'Amministratore Delegato, che aveva sottoscritto la dichiarazione fiscale, veniva contestato di aver indicato nella dichiarazione Modello Unico elementi passivi fittizi per un ammontare di 318.483,22 euro, avvalendosi di ventiquattro fatture relative ad operazioni ritenute soggettivamente inesistenti.

Ai due amministratori senza la specifica delega in materia tributaria, ma coinvolti nella gestione societaria e dotati di differenti poteri sociali disgiunti, veniva contestato il concorso nel reato per omesso impedimento dell'evento. In primo grado il Tribunale di Agrigento e, in secondo grado, la Corte d'Appello di Palermo condannavano in concorso tra loro tutti e tre i membri del Consiglio di Amministrazione, ad un anno di reclusione (pena sospesa). I giudici ritenevano, infatti, che la società fosse coinvolta in un ampio giro di c.d. "frodi carosello". Tale considerazione discendeva sostanzialmente da due premesse: gli imputati non erano riusciti a dimostrare l'effettività dei

¹ Sul medesimo tema, in questa rivista, L. Roccatagliata, *I criteri di attribuzione della responsabilità penale in capo al consigliere senza deleghe. Quando repetita iuvant*, in *Giurisprudenza Penale Web*, 2018, 6.



pagamenti delle fatture in contestazione e le prestazioni indicate nelle fatture sarebbero state incoerenti rispetto all'oggetto sociale dell'impresa fornitrice. I due consiglieri senza delega in materia tributaria presentavano ricorso per Cassazione lamentando che la condanna era intervenuta nei loro confronti unicamente in relazione alla carica di amministratori ricoperta (quindi, una sorta di responsabilità oggettiva), senza alcuna valutazione in ordine al loro coinvolgimento nelle vicende e, soprattutto, alla sottoscrizione della dichiarazione fiscale.

La Suprema Corte ha accolto il ricorso presentato dai due consiglieri senza delega ed ha annullato la sentenza di condanna della Corte d'Appello, con rinvio per nuovo giudizio ad altra Sezione.

Nella motivazione della sentenza in commento i giudici escludono in modo chiaro qualsiasi automatismo in relazione alla carica ricoperta dagli amministratori e precisano – in termini generali - che la responsabilità per omesso impedimento dell'evento da parte degli amministratori privi di delega è configurabile solo nel caso in cui venga provata:

1. l'effettiva conoscenza da parte di questi di fatti pregiudizievoli o quanto meno di "segnali di allarme"; e (congiuntamente)
2. la volontà di non attivarsi per scongiurare detto evento.

Nello specifico, rispetto ai reati tributari dichiarativi di cui al D.Lgs. 74/2000, la Corte precisa che *"gli amministratori di una società, che non abbiano sottoscritto una dichiarazione fiscale, in quanto attività delegata ad un solo consigliere, concorrono nel reato tributario **solo ove siano stati a conoscenza dell'inserimento dei documenti falsi nella contabilità e, ciononostante, non si siano attivati per impedire la loro indicazione in dichiarazione o la presentazione della stessa**".*

Conoscenza quindi e non mera conoscibilità, tanto che la Suprema Corte nella sentenza in commento esclude che la consapevolezza dell'utilizzazione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti nella predisposizione della dichiarazione fiscale, poi presentata dal solo Amministratore munito di delega, possa ricavarsi in via presuntiva.

Ad esempio, non può dedursi, come invece aveva concluso la Corte d'Appello nel medesimo procedimento, dall'importanza delle operazioni economiche sottese alle fatture false ovvero dalla partecipazione dei due amministratori senza delega alla gestione dell'impresa.

2. I precedenti giurisprudenziali.

La sentenza in commento richiama solo un precedente massimato in materia che riguardava, tuttavia, un caso diverso in cui non erano state conferite deleghe ai componenti del Consiglio di Amministrazione.

In quell'occasione la Corte di Cassazione aveva affermato che nel caso di *"delitto deliberato e direttamente realizzato da singoli componenti del consiglio di amministrazione di una società di capitali **nel cui ambito non sia***

stata conferita alcuna specifica delega, ciascuno degli altri amministratori risponde a titolo di concorso per omesso impedimento dell'evento, ove sia ravvisabile **una violazione dolosa dello specifico obbligo di vigilanza e di controllo sull'andamento della gestione societaria derivante dalla posizione di garanzia di cui all'articolo 2392 c.c.**" (Cfr. Cass. Pen., Sez. III, n. 30689 del 04.05.2021, Cerbone, Rv. 282714).

Un precedente che, precisa la recentissima sentenza qui in commento, si pone invero in linea di continuità con l'orientamento consolidato in materia di bancarotta fraudolenta, che ritiene integrato il concorso dell'amministratore privo di delega per omesso impedimento dell'evento quando "emerge la prova, da un lato, dell'effettiva conoscenza di fatti pregiudizievoli per la società o, quanto meno, di "segnali di allarme" inequivocabili dai quali desumere, secondo i criteri propri del dolo eventuale, l'accettazione del rischio del verificarsi dell'evento illecito e, dall'altro, della volontà, nella forma del dolo indiretto, di non attivarsi per scongiurare detto evento" (ex pluris Cfr. Cass. Pen., Sez. V, n. 33582, del 13.06.2022, Rv. 284175 e Cass. Pen., Sez. V, n. 42568 del 19.06.2018, Rv. 273925)².

Invero, la Corte di Cassazione aveva avuto modo di esprimersi anche in altre occasioni sulla responsabilità degli amministratori non operativi per i reati tributari.

Ad esempio, con sentenza n. 11087 del 22 marzo 2022 si è pronunciata sulla legittimità del sequestro preventivo disposto nei confronti di un membro del Consiglio di Amministrazione di una società per azioni, indagato in concorso con altri soggetti, sempre per il reato di cui all'articolo 2 D.Lgs. n. 74/ 2000³. In tale occasione la Corte ha affermato che, nel caso in cui l'atto pregiudizievole sia estraneo alle attribuzioni delegate al comitato esecutivo o a taluno dei consiglieri, **tutti i componenti del consiglio di amministrazione rispondono degli illeciti deliberati dal Consiglio di Amministrazione anche se non decisi o compiuti da tutti i suoi componenti** – salvo solo *"il meccanismo di esonero contemplato dall'articolo 2392 c.c., comma 3 che prevede l'esternazione e l'annotazione dell'opinione in contrasto da parte del consigliere dissenziente nonché immune da colpa"*.

In tali ipotesi, infatti, ad avviso dei Giudici di legittimità, deve essere individuata in capo a ciascun amministratore privo di delega una posizione di garanzia ex art. 2392 c.c. *"proprio perché, investito al pari di ogni altro*

² In ordine alla teoria dei segnali di allarme rispetto al reato di bancarotta M. CAPUTO, *Dalla teoria dei "segnali di allarme" alla realtà dell'imputazione dolosa nel concorso dell'amministratore non esecutivo ai reati di bancarotta*, in Riv. Soc., 2015, p. 905 ss.

³ In questa rivista, R. Lugli, *La responsabilità penale del consigliere di amministrazione senza deleghe per gli illeciti deliberati dal Cda*, in Giurisprudenza Penale Web, 2022, 4, R. Lugli, *Esclusa la responsabilità dell'amministratore senza deleghe per il reato di bancarotta fraudolenta*, in Giurisprudenza Penale Web, 2021, 3.

componente del Consiglio di Amministrazione dei compiti di amministrazione diretta" su di lui grava "uno specifico obbligo di vigilanza, quand'anche di fatto le determinazioni sugli obblighi tributari non fossero state da costui direttamente assunte".

Diversamente, proseguiva la Corte già in quell'occasione, qualora siano state attribuite specifiche materie ad uno o più amministratori, **gli illeciti compiuti investono esclusivamente la responsabilità dei consiglieri ad esse delegati**. Anche se i consiglieri sprovvisti di delega potrebbero comunque essere ritenuti responsabili *"per effetto della violazione dolosa o colposa del dovere di informazione che grava sui singoli amministratori"*.

3. Le norme di riferimento in ordine alla responsabilità degli amministratori con e senza deleghe.

Le conclusioni rassegnate dai Giudici di legittimità sono del tutto condivisibili, soprattutto se si considera la disciplina contenuta nel codice civile, agli artt. 2392 e 2381.

Secondo la prima di tali disposizioni *"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 sì, *"solidalmente responsabili verso la società dei danni derivanti dall'inosservanza di tali doveri"*, ma solo ove non *"si tratti di attribuzioni proprie del comitato esecutivo o di funzioni in concreto attribuite ad uno o più amministratori"*.

E in tale situazione (cioè nel caso del conferimento di deleghe), sempre secondo la norma citata, gli amministratori *"sono solidalmente responsabili [n.d.r. solo] se, essendo a conoscenza di fatti pregiudizievoli, non hanno fatto quanto potevano per impedirne il compimento o eliminarne o attenuarne le conseguenze dannose"*.

È dunque la stessa normativa civilistica in materia a stabilire criteri stringenti per la sussistenza della responsabilità degli amministratori: se privi di deleghe possono rispondere per i fatti pregiudizievoli (in sede civile e penale), solo se erano effettivamente a conoscenza della situazione e non hanno fatto quanto in loro potere per evitarne la commissione⁴.

Invero tale conclusione discende anche da un'altra disposizione del codice civile, l'art. 2381 c.c., secondo il quale tutti gli amministratori, con o senza deleghe, sono tenuti ad agire in modo informato.

Obbligo che può (o deve) essere adempiuto mediante la facoltà di chiedere agli organi delegati di fornire precise informazioni e chiarimenti relative alle scelte gestionali della società.

⁴ Vedi anche N. MENARDO, *La responsabilità penale omissiva degli amministratori privi di delega. Recenti approdi giurisprudenziali e spunti di riflessione*, in *Dir. pen. cont.*, 19 novembre 2015.

Facoltà che diventa un obbligo, se si vuole escludere la responsabilità concorsuale di tipo omissivo per fatti altrui, nel caso in cui gli amministratori senza delega abbiano anche solo il sospetto che altri stiano compiendo fatti pregiudizievoli.

Si tratta com'è evidente di obblighi di natura diversa, dai confini forse più sfocati, rispetto a quelli che gravavano sugli amministratori prima della riforma del diritto societario del 2003, che, come si ricorderà, ha rimosso l'obbligo di vigilanza e controllo, gravante su tutti gli amministratori, in ordine al generale andamento della gestione societaria, prima contemplato all'articolo 2392 c.c., comma 2.

La differenza è di tutta evidenza.

In precedenza, la responsabilità degli amministratori, anche se privi di deleghe, era molto più ampia, in quanto si imponeva agli stessi – di fatto - di svolgere un sindacato sulle scelte poste in essere dai consiglieri delegati.

Un compito di fatto assai complesso e neppure praticabile nelle logiche societarie: al fine di evitare un concorso nei fatti pregiudizievoli altrui, ciascun amministratore avrebbe infatti dovuto svolgere una sorta di controllo sull'operato degli altri, cui loro stessi avevano conferito il potere di agire rispetto a singole materie specifiche. La conseguenza poteva essere un conflitto permanente se non il caos gestionale.

La soluzione adottata dal legislatore invece a partire dal 2003 ha modificato sostanzialmente tale sistema alleggerendo notevolmente la responsabilità degli amministratori senza deleghe che, come detto, devono attivarsi solo nel caso in cui siano a conoscenza di segnali di allarme (o di fatti pregiudizievoli).

Se sulla carta sembra di facile comprensione, la domanda da porsi in pratica è cosa s'intenda con il concetto di "segnali d'allarme" e quale contenuto e limiti abbia il dovere di agire informati.

4. Il comportamento richiesto all'amministratore senza deleghe per evitare di incorrere in responsabilità civile e penale per fatti realizzati dai consiglieri delegati.

Come ricordato dalla pronuncia qui in commento e dai precedenti in materia, sulla base del combinato disposto degli articoli 2381, 2392 e 2476 del codice civile, l'amministratore senza deleghe:

- da un lato, ha il dovere di richiedere e acquisire informazioni sulla gestione delle attività aziendali delegate ad altri membri, e
- d'altro lato, avendo acquisito informazioni e quindi essendo venuto a conoscenza di un possibile evento illecito deliberato dal Consiglio di Amministrazione, o realizzato da un consigliere delegato, ha il dovere di esprimere dissenso e attivarsi per impedirne il compimento o attenuarne le conseguenze.

Pertanto, la colpa che fonda la responsabilità degli amministratori senza delega può consistere:

- nel non avere rilevato i segnali d'allarme dell'altrui illecita gestione, percepibili con la diligenza richiesta dalla carica, ovvero
- nel non essersi utilmente attivato al fine di evitare l'evento illecito e il danno, qualora tali segnali fossero stati percepiti.

Diventa quindi necessario definire compiutamente quali possano essere i segnali di allarme del rischio di commissione di fatti pregiudizievoli da parte di altri consiglieri⁵.

La normativa non detta un elenco esaustivo e tassativo dei campanelli d'allarme, né fornisce un'utile definizione degli stessi.

Vengono in aiuto la normativa di settore e la casistica.

Anzitutto è rilevante l'art. 2381, comma 5 c.c. secondo il quale gli organi delegati *"riferiscono al consiglio di amministrazione e al collegio sindacale, con la periodicità fissata dallo statuto e in ogni caso almeno ogni sei mesi, sul generale andamento della gestione e sulla sua prevedibile evoluzione nonché sulle operazioni di maggior rilievo, per le loro dimensioni o caratteristiche, effettuate dalla società e dalle sue controllate"*.

Un segnale d'allarme potrebbe dunque ravvisarsi nell'omissione o nel ritardo dell'amministratore delegato nel riferire al Consiglio nei termini previsti dall'art. 2381, co. 5, c.c.

Oppure, potrebbe essere integrato da informazioni del tutto generiche ed apodittiche, fornite dall'amministratore delegato, che non permettano una precisa ed esauriente informazione sull'andamento della società o su specifiche iniziative.

Dall'analisi della casistica, può dedursi invece che il concetto di "segnale di allarme", comprende irregolarità e anomalie riscontrate nella gestione della società e nei rapporti con il mercato e con i terzi. Tra i quali, solo a titolo esemplificativo ma non esaustivo, si segnalano:

- il compimento di operazioni estranee all'oggetto sociale o prive di giustificazione;
- la realizzazione di operazioni rilevanti senza il previo svolgimento di alcuna istruttoria o analisi;
- la gestione personalistica dell'impresa o l'interesse taciuto nell'operazione da parte degli amministratori o di loro parti correlate;
- incongruenze contabili nelle voci di bilancio;

⁵ Vedi D. PULITANÒ, in *"Amministratori non operativi e omesso impedimento di delitti commessi da altri amministratori"*. Secondo il quale non è chiaro cosa la giurisprudenza intenda per *"segnali di allarme"*: si tratta, infatti, di un concetto *"non definito, e sostanzialmente affidato a variegate (tutt'altro che indiscutibili) casistiche di casi concreti"*. L'evidente rischio è quello *"di dedurre il dolo dalla colpa"*, ricavando la prova della volontà del soggetto agente da situazioni di mera negligenza.



- il ricorso costante o cospicuo a *finanziamenti soci o la mancata ricapitalizzazione*;
- *rilevi mossi dal collegio sindacale, dalla società di revisione o dall'organismo di vigilanza*;
- *le richieste di accesso da parte dei soci alla documentazione societaria*;
- *rilevante crisi di liquidità*;
- *sanzioni amministrative ai sensi del D.Lgs. 231/01*;
- *comportamenti anomali o elusivi da parte degli amministratori con deleghe o dei soggetti apicali*.

In presenza di uno di tali indici - o in assenza di informazioni complete da parte dei delegati - l'amministratore non esecutivo ha l'obbligo di chiedere informazioni precise agli amministratori con deleghe, soprattutto prima di esprimere il proprio voto in Consiglio.

Qualora dalle informazioni acquisite emergesse, anche solo il sospetto, che altri membri del Consiglio di Amministrazione stanno compiendo o hanno compiuto fatti pregiudizievoli, l'amministratore privo di deleghe, al fine di escludere la propria responsabilità (civile e penale), deve attivarsi per impedire il compimento degli stessi o quanto meno dissociarsi dalle condotte altrui.

E' evidente, tuttavia, che la mancata definizione legislativa del concetto di "segnale di allarme" genera gravi dubbi in ordine ai comportamenti che gli amministratori senza deleghe devono tenere per non incorrere in responsabilità penale, e quindi in ordine alle situazioni che fanno sorgere in capo a questi l'obbligo giuridico di attivarsi per impedire la commissione del fatto pregiudizievole da parte di altri, con evidenti ricadute problematiche sul rispetto del principio di legalità e su quello di tassatività, suo corollario.