

Accertamento e contenzioso n. 75/2021

La responsabilità penal tributaria del prestanome

di Naima Marconi – avvocato in Mantova

Non è raro che nell'ambito dell'impresa - sia individuale che collettiva - vi sia una divaricazione tra titolarità formale della carica di amministratore della società ed effettivo svolgimento dei relativi poteri, così che, accanto al rappresentante legale dell'impresa o della società, opera un amministratore di fatto. Il presente contributo, oltre ad approfondire le ragioni - non sempre lecite - per la quali si ricorre a questo meccanismo, analizza le ipotesi in cui si può ritenere il prestanome esente da responsabilità penale per i delitti tributari, che gli vengono imputati in concorso con l'amministratore di fatto.

Il prestanome

Nel diritto societario è possibile astrarre la definizione di prestanome ("testa di legno"), quale soggetto che assume solo formalmente una certa carica (amministratore, socio, etc.), senza svolgere alcuna attività legata al ruolo che ricopre.

Da sempre, si riscontrano numerose difficoltà interpretative nell'accertamento della responsabilità penale sia del prestanome che dell'amministratore di fatto (o gestore di fatto) della società (o della ditta individuale), nella commissione di delitti tributari. Le previsioni normative che riguardano il diritto *penale tributario* sono, infatti, per la gran parte, riconducibili all'alveo dei reati propri e, come tali, possono essere realizzati solo da determinate categorie di soggetti, specificamente individuati dal Legislatore in base al ruolo e/o alla carica rivestita.

Nello specifico, la titolarità formale dei poteri gestori dell'amministratore di diritto (o, ancor di più, del titolare dell'impresa "apparentemente" individuale) ne determina la sua responsabilità penale "da posizione" per tutti gli illeciti, civili o penali, commessi contro gli interessi della società o dell'impresa.

Questo principio si fonda sul presupposto che la figura in esame è titolare di una posizione di garanzia, in base alla quale su tale soggetto incombe, comunque, l'obbligo di impedire eventi pregiudizievoli, anche se prodotti da una condotta, costituente reato, posta in essere da altri.

Sul punto va, tuttavia, ricordato che la giurisprudenza predilige un approccio di tipo funzionale¹, riconoscendo la rilevanza dell'esercizio effettivo dei poteri di gestione dell'impresa, anche da parte di soggetti privi della qualifica richiesta dal Legislatore.

Tale orientamento si fonda, in particolare, sulla necessità di approntare un'effettiva tutela al bene giuridico protetto dalle disposizioni in tema di reati tributari, posto che gli amministratori di fatto delle società - sebbene non rivestano alcuna carica formale in seno alla stessa - direttamente arrecano, quali autori principali dei richiamati delitti, un danno allo Stato nel proprio interesse alla puntuale ed effettiva percezione dei tributi².

La frode carousel

Prima di passare ad analizzare i casi nei quali il prestanome - sebbene rivesta cariche formali - non risponde dei delitti tributari commessi dall'amministratore di fatto, pare necessario inquadrare il contesto economico nel quale tale figura è, spesso, utilizzata per occultare fenomeni criminali congegnati per evadere l'Iva o altre imposte.

Va anzitutto ricordato che le ragioni per le quali si ricorre alla figura del prestanome non sono sempre necessariamente illecite. L'interposizione fittizia, infatti, può essere dovuta a varie motivazioni, quali, ad esempio, il puro e semplice desiderio di non comparire per motivi di mera opportunità, oppure la pessima reputazione di un imprenditore sul mercato. Al contrario, il prestanome è utilizzato per chiare finalità criminali, in tutti quei casi in cui il ricorso a tale figura è finalizzato, in realtà, alla realizzazione di frodi fiscali.

Ci si riferisce, in particolare alla frode carousel, che rappresenta un fenomeno criminale frequentemente utilizzato per evadere l'imposta sul valore aggiunto, basato sul mancato versamento dell'imposta incassata da società cartiere a seguito di acquisti intracomunitari³, o altrimenti esenti, e successive rivendite anche attraverso l'interposizione di una o più società filtro.

È opportuno ricordare che la frode fiscale in ambito Iva può essere, inoltre, attuata attraverso il c.d. "reverse charge interno", previsto espressamente dal D.P.R. 633/1972, per le cessioni all'interno del territorio dello Stato italiano. Tale meccanismo prevede, infatti, che il cedente debba emettere fattura senza indicare l'addebito d'imposta relativa all'Iva, in quanto tale onere ricade espressamente sul

¹ Ex multis cfr. Cassazione n. 1722/2019 e n. 9068/2021; in dottrina M. Giua, P. Mazzariello, R. Vallino, "Responsabilità dell'amministratore di fatto e del prestanome nei reati tributari", Fisco, 2011, 18 - parte I, pag. 2834.

² C. Santoriello, "Responsabilità penal - tributaria dell'amministratore di diritto, mero "prestanome"", Fisco, 2017, 23, pag. 2279.

³ L'articolo 41, n. 331/1993 definisce, infatti, le c.d. "Cessioni intracomunitarie non imponibili", consentendo la cessione di beni e servizi, in esenzione di imposta.

cessionario, il quale deve integrare la fattura con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta. Il cessionario o committente avrà, poi, l'obbligo di annotare tale documento sia nel registro Iva acquisti, che nel registro Iva vendite, diventando il vero debitore del tributo nei confronti dell'Erario. In questo modo, il soggetto acquirente matura un risparmio di spesa, legato al mancato versamento dell'Iva, che potrà compensare, a sua volta, nel momento in cui andrà a cedere altri beni o servizi a un terzo, con maturazione dell'obbligo di versamento allo Stato dell'imposta incassata al momento della vendita.

Il meccanismo fraudolento della "frode carousel" si realizza, tuttavia, tradizionalmente nelle operazioni intracomunitarie, tramite operazioni triangolari e, specificamente, attraverso l'utilizzo di una o più "società cartiere". Si tratta di società che vengono interposte all'interno di una normale transazione commerciale tra un cedente e un cessionario, con lo scopo di non versare l'Iva all'Erario e, allo stesso tempo, di permettere a una società terza - reale cessionaria - di realizzare un guadagno tramite un fittizio diritto a detrarre l'Iva sugli acquisti.

In particolare, la frode carousel viene attuata, generalmente, attraverso l'interposizione di una società o di un'impresa individuale, amministrata o riconducibile a un mero prestanome, nell'ambito di operazioni di acquisto di beni, tra un soggetto comunitario cedente (il reale venditore) e un soggetto italiano cessionario (il reale acquirente). L'intermediario, o mero prestanome, acquista, così, beni da un soggetto comunitario in esenzione Iva e li rivende a un soggetto italiano, con l'applicazione dell'Iva, ma omettendo di versarla. In tal modo, l'acquirente finale può detrarre l'Iva e, allo stesso tempo, vendere il bene o il servizio acquisito a un prezzo più basso e competitivo di quello di mercato, conseguendo un ulteriore vantaggio economico, rispetto all'indebito risparmio fiscale già conseguito.

Tali società cartiere limitano la loro esistenza "cartolare" a un periodo di tempo estremamente circoscritto, strettamente funzionale a creare l'evasione di cui beneficiano sia il fornitore che il cliente della cartiera medesima, per poi sparire senza lasciare alcuna traccia e, comunque, alcun responsabile su cui l'Erario possa rivalersi per il danno arrecato: consistente nell'omesso versamento dell'Iva dovuta sulle transazioni, che gli operatori del circuito provvedono a chiedere a rimborso.

La giurisprudenza⁴ ha ormai compiutamente inquadrato il fenomeno della frode carousel, sussumendo la condotta dei soggetti coinvolti nell'ambito di una pluralità di fattispecie penal tributarie⁵. Tale meccanismo fraudolento si concretizza, anzitutto, nell'emissione di fatture soggettivamente inesistenti⁶.

⁴ Cassazione n. 40559/2012, n. 42994/2015 e n. 18924/2017.

⁵ Le sentenze che affrontano il tema della consumazione di diverse fattispecie di diritto penal tributario, in seguito all'attuazione della c.d. frode carousel, sono richiamate singolarmente nel paragrafo successivo.

⁶ Per la definizione di operazioni inesistenti, si rinvia all'articolo 1, D.Lgs. 74/2000, secondo cui: "1. Ai fini del presente decreto legislativo: a) per "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in

La divergenza tra la relazione commerciale effettiva e la sua rappresentazione documentale nella frode carosello riguarda proprio la falsa indicazione dei soggetti concreti dell'operazione economica. Infatti, la vera cessione dei beni avviene tra il venditore comunitario originario e l'acquirente italiano finale, mentre la simulazione della realtà è realizzata attraverso l'indicazione fittizia di un soggetto interposto, il cui unico scopo - si ripete - è quello di agevolare il mancato versamento dell'Iva. Si è anche osservato che le fatture emesse nell'ambito della frode carosello possono essere considerate oggettivamente inesistenti, in quanto i trasferimenti di beni o servizi risultano, in concreto, privi di reale contenuto⁷. In ogni caso, la qualificazione delle operazioni oggetto della frode carosello come (soggettivamente o oggettivamente) inesistenti determina l'integrazione di diverse fattispecie tributarie. Con particolare riguardo alle cartiere, il prestanome risulta spesso indagato per aver commesso il delitto di cui all'[articolo 2](#), D.Lgs. 74/2000, in caso di utilizzo di fatture inesistenti nella compilazione delle dichiarazioni fiscali obbligatorie. Inoltre, si contesta, al medesimo soggetto, come conseguenza naturale della commissione del primo delitto, anche il reato di cui all'[articolo 8](#), D.Lgs. 74/2000, per l'emissione da parte della società cartiera di fatture fittizie, al fine di consentire a terzi l'evasione dell'Iva. Per ragioni di completezza, si osserva che, al di là delle fattispecie appena richiamate, la mancata presentazione della dichiarazione Iva e l'omesso versamento della stessa potrebbero determinare l'applicabilità al caso concreto di altri delitti, quali l'[articolo 5](#) (Omessa dichiarazione) e l'[articolo 10-ter](#) (Omesso versamento di Iva), D.Lgs. 74/2000⁸. A tale proposito, occorre specificare che la frode fiscale non è circoscritta alla realizzazione di reati contenenti il requisito della fraudolenza, ma attiene anche a illeciti penali meno gravi ma, in ogni caso, sufficienti a raggiungere gli effetti della frode carosello. Nel prossimo paragrafo, si cercherà di delineare il confine che separa la responsabilità penale del prestanome, che concorre nei delitti tributari - con particolare attenzione ai delitti di cui agli [articoli 2 e 8](#), D.Lgs. 74/2000 - commessi dall'amministratore di fatto della società o dal titolare di fatto

misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi; b) per "elementi attivi o passivi" si intendono le componenti, espresse in cifra, che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto; c) per "dichiarazioni" si intendono anche le dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche; d) il "fine di evadere le imposte" e il "fine di consentire a terzi l'evasione" si intendono comprensivi, rispettivamente, anche del fine di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito d'imposta, e del fine di consentirli a terzi; e) riguardo ai fatti commessi da chi agisce in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche, il "fine di evadere le imposte" ed il "fine di sottrarsi al pagamento" si intendono riferiti alla società, all'ente o alla persona fisica per conto della quale si agisce; f) per "imposta evasa" si intende la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine; g) le soglie di punibilità riferite all'imposta evasa si intendono estese anche all'ammontare dell'indebito rimborso richiesto o dell'inesistente credito di imposta esposto nella dichiarazione".

⁷ M. L'Insalata, "L'omesso versamento dell'Iva", (a cura di) A. Cadoppi, S. Canestrari, A. Manna, M. Papa, "Diritto penale dell'economia", Milano, 2019, pag. 299 e ss..

⁸ F. Fontana, "Punibile la condotta omissiva dell'amministratore di diritto nelle frodi carosello - Reati tributari - Frode carosello e responsabilità del prestanome", in GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 2017, 12, pag. 957.

dell'impresa individuale, da condotte che non possono assumere alcuna rilevanza penale, per carenza degli elementi tipici richiesti dalle norme.

L'esenzione da responsabilità penale del prestanome nelle società.

Al fine di individuare una possibile responsabilità penale del prestanome per la commissione di illeciti penal tributari commessi da terzi (amministratore di diritto della società), occorre, anzitutto, definire quali siano concretamente i poteri gestori e decisionali di questa figura in seno alla società.

Spesso, infatti, tali soggetti, non essendo consapevoli - almeno direttamente - degli altrui scopi fraudolenti, costituiscono un mero *strumento* nelle mani dei reali ideatori della frode carosello. In questo contesto, gli amministratori di fatto della società scelgono le "teste di legno", in ragione del fatto che un'esecuzione erariale nei loro confronti si renderebbe inutile, in quanto nullatenenti. Più precisamente, in ambito societario, in ragione della semplice accettazione della carica, sul prestanome / "amministratore di diritto" gravano obblighi di controllo e vigilanza, con la conseguenza che anche il solo *non aver impedito* la realizzazione di fatti pregiudizievoli per l'interesse della società comporta una responsabilità di tipo omissivo ([articolo 40](#), c.p.).

Tale posizione di garanzia si fonda, infatti, sul disposto dell'[articolo 2392](#), cod. civ., in forza del quale gli amministratori "*sono solidalmente responsabili se, essendo a conoscenza di fatti pregiudizievoli, non hanno fatto quanto potevano per impedirne il compimento o eliminarne o attenuarne le conseguenze dannose*"⁹. Pertanto, la prova dell'estraneità del prestanome agli addebiti penali non può certamente derivare dalla dimostrazione di mancanza di contatti con i reali amministratori della società o dall'effettiva inerzia nell'esercizio dei propri poteri di amministrazione.

Per escludere la responsabilità del prestanome è, invece, necessario che a tale soggetto sia del tutto impedito ogni potere di ingerenza nella gestione sociale¹⁰ e nell'adozione delle decisioni di politica aziendale, venendo, così, meno la sua posizione di garanzia. In tale circostanza, infatti, l'amministratore di diritto non può, in alcun modo intervenire per impedire la commissione di illeciti da parte di terzi¹¹, proprio a causa dei limiti posti ai suoi poteri.

L'ipotesi delineata non è così infrequente e si realizza quando il prestanome sia, ad esempio, un soggetto che, per età o formazione, del tutto inconsapevole del significato e delle responsabilità

⁹ L'articolo 2392, comma 2, cod. civ., fonda la posizione di garanzia del prestanome, in forza della quale l'amministratore deve conservare il patrimonio sociale ed impedire che si verifichino danni per la società e per i terzi, si veda anche: Cassazione n. 35158/2020.

¹⁰ Cassazione n. 23425/2011, n. 47110/2013, n. 18924/2017 e n. 11757/2019, Corte appello L'Aquila n. 1228/2018.

¹¹ Cassazione n. 23425/2011 e n. 47110/2013.

connesse alla carica ricoperta¹². Le scarse competenze economiche e l'assoluta "ignoranza" delle vicende dell'impresa risultano spesso evidenti ove tale soggetto non abbia la disponibilità dei documenti contabili della società - in concreto detenuti dall'amministratore di fatto - e, conseguentemente, non abbia materialmente la possibilità di controllare e presentare per tempo le dichiarazioni fiscali obbligatorie, per poi provvedere ai relativi versamenti.

L'attribuzione della responsabilità penale del prestanome per fatto altrui, oltre a fondarsi sulla colpevole inerzia nella gestione della società (che rileva sul piano prettamente causale), deve trovare fondamento anche sulla dimostrazione dell'elemento soggettivo richiesto dal delitto tributario¹³. L'imputazione dell'evento ai sensi dell'[articolo 40](#), c.p., infatti, operando sul piano strettamente causale (e, quindi, oggettivo), non assolve all'onere di provare anche la sussistenza del dolo richiesto dal reato, commesso dall'amministratore di fatto, pena la trasformazione dell'addebito nei confronti di quest'ultimo da doloso in colposo, quando non anche oggettivo¹⁴. Pertanto, al fine di dimostrare il consapevole concorso del prestanome nei reati tributari commessi dall'amministratore di fatto, sarà necessario indagare sul terreno dell'elemento soggettivo, a maggior ragione se per essi è richiesto il dolo specifico, come nel caso dei delitti di cui agli articoli [2](#) e [8](#), D.Lgs. 74/2000. In quest'ultimo caso, infatti, dall'analisi della condotta del prestanome, dovranno essere riscontrati circostanze fattuali ulteriori, che provino come l'amministratore di diritto abbia agito, perseguendo il fine specifico richiesto dalle norme (dolo specifico: il fine di evadere principalmente l'Iva o altre imposte) o che fosse consapevole dello scopo criminoso che si era prefissato l'amministratore di fatto (dolo "partecipativo" specifico)¹⁵.

Inoltre, unica condizione perché possa ammettersi la sussistenza di un concorso di persone nei delitti di cui agli articoli [2](#) e [8](#), D.Lgs. 74/2000 è che il terzo sia a conoscenza della particolare posizione che il contribuente (amministratore di fatto) ha assunto rispetto all'Erario, ovvero che lo stesso abbia un debito nei confronti dell'Amministrazione fiscale del cui adempimento possa dover rispondere con i propri beni¹⁶.

L'accertamento dell'elemento soggettivo, richiesto in capo al prestanome, presenta molteplici aspetti problematici. Non è, infatti, sempre semplice individuare gli indizi, ravvisabili nella dinamica del fatto, dai quali desumere la contezza del prestanome in ordine agli scopi illeciti perseguiti dall'amministratore

¹² Cfr. Tribunale di Milano, 24 ottobre 2013.

¹³ Cassazione n. 15900/2016.

¹⁴ Cassazione n. 42892/2017.

¹⁵ Cassazione n. 42892/2017. Nel testo della sentenza, il Supremo consesso afferma, infatti, che per affermare la responsabilità del prestanome, sarà necessaria quanto meno la consapevolezza che la condotta dell'amministratore di fatto persegua le finalità oggetto del dolo specifico, che la propria condotta omissiva rende attuabile o agevola, non essendo necessario che l'amministratore di diritto si rappresenti e condivida tali propositi.

¹⁶ I. Caraccioli, P. Valente, "Responsabilità del fiscalista: il concorso nei reati tributari", in *Il Fisco*, 2020, 22, pag. 1.

di fatto. In alcuni casi, la giurisprudenza ha desunto l'elemento psicologico richiesto dal complesso dei rapporti che legano il prestanome all'amministratore di fatto, valorizzando circostanze, quali la coscienza del prestanome in ordine alla macroscopica illegalità dell'attività svolta o del fatto che l'amministratore di fatto fosse coinvolto in altri procedimenti penali per reati fiscali o ancora di aver rilasciato deleghe a quest'ultimo per operare sui conti correnti della società¹⁷.

In altri casi, la prova del dolo specifico relativamente al reato di evasione fiscale da parte del prestanome è stata giustificata dall'entità del superamento della soglia di punibilità rispetto all'Iva evasa¹⁸ o, comunque, dal comportamento complessivo del soggetto obbligato, dal quale si sono desunti elementi dimostrativi della dolosa preordinazione a non versare le imposte¹⁹. In altri ancora, è stato ritenuto sufficiente ravvisare in capo al prestanome la consapevolezza della evidente natura di cartiera della società di cui era legale rappresentante, della natura impossibile dell'oggetto sociale e, allo stesso tempo, della sua disponibilità a ricoprire tale carica al fine di un suo tornaconto personale, ovvero una retribuzione mensile²⁰.

In assenza di tali presupposti, il giudizio di responsabilità penale del prestanome si basa unicamente su un'approssimativa argomentazione logica, non adatta a fondare una pronuncia di condanna che, invece, richiede l'apporto, non solo causale, ma anche psicologico di quest'ultimo al meccanismo fraudolento posto in essere dal soggetto o dai soggetti attivi del reato²¹.

L'esenzione da responsabilità penale del prestanome nella ditta individuale

Il richiamo operato nelle pagine precedenti alla posizione di garanzia del prestanome, fondata sul disposto dell'[articolo 2392](#), cod. civ., non può, tuttavia, trovare applicazione nell'ambito della ditta individuale, quantomeno negli stessi termini previsti per il contesto societario²².

Questo dovere giuridico di attivarsi per evitare che vengano commessi reati in danno dell'impresa²³ è, infatti, ancora più stringente nell'ambito dello scenario relativo alle ditte individuali, in ragione dell'elemento tipicamente personale delle stesse, in quanto l'ente coincide con la persona fisica titolare e, pertanto, non costituisce un soggetto giuridico autonomo, sia sotto l'aspetto sostanziale che sotto quello processuale²⁴.

¹⁷ Cassazione n. 2570/2018.

¹⁸ Cassazione n. 18936/2016.

¹⁹ Cassazione n. 37856/2015.

²⁰ Cassazione n. 42892/2017.

²¹ Cassazione n. 42897/2018.

²² L'applicabilità di tale articolo è consentita dalla legge solo per gli amministratori delle società, oppure nel caso in cui sia ravvisabile una società di fatto tra il prestanome e il titolare della ditta individuale. In tale ultimo caso si parla di società occulta con socio occulto, nella quale il prestanome appare all'esterno e altro soggetto, socio, resta nascosto, pur avendo le caratteristiche del socio – gestore. In giurisprudenza su questo tema si veda: Cassazione n. 31906/2017.

²³ Cassazione n. 22919/2006 e n. 25047/2011. L'evento temuto appena richiamato consiste appunto nell'impedire eventi pregiudizievoli in danno dell'impresa, anche se prodotti in concreto da altri soggetti (i gestori di fatto), attraverso la commissione di reati.

²⁴ Cassazione n. 38788/2015.

In tale ipotesi, contrariamente a quanto previsto in ambito societario, la posizione di garanzia del titolare della ditta trova il suo fondamento in fonti di diritto privato (articoli [2083](#) e [2563](#), cod. civ.) o di diritto pubblico, che costituiscono il dovere di intervento. Soltanto nel caso in cui il prestanome dimostri la propria totale estraneità nelle scelte di politica aziendale e a livello manageriale, potrà legittimamente non rispondere del dovere di attivarsi per impedire che terzi commettano reati avvalendosi della personalità giuridica dell'impresa.

Inoltre, al fine di non fondare un addebito per responsabilità di tipo oggettivo, sarà necessario rinvenire, in capo al prestanome, una partecipazione soggettiva alla condotta delittuosa dell'amministratore di fatto, che si concreta nell'intenzione di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto o nella consapevolezza della specifica finalità di evasione perseguita dall'autore principale²⁵.

Conclusioni

Non sempre la natura di mero prestanome pone al riparo da responsabilità amministrative o penali. Se da una parte, infatti, la giurisprudenza, aderendo a una concezione funzionalistica e sostanzialistica, ritiene estensibile la responsabilità penale in capo all'amministratore di fatto²⁶; dall'altra, non esclude la responsabilità concorsuale del prestanome quando ne venga provato un qualche coinvolgimento nell'azione criminosa²⁷.

Si può, dunque, affermare che vi sarà responsabilità penale del prestanome per i delitti tributari commessi dall'amministratore di fatto, solo ove, *in primis*, venga accertata l'incidenza causale della sua azione rispetto all'evento del reato, nonché la sua consapevolezza in ordine all'illiceità del fatto commesso dall'autore principale.

In assenza di indici fattuali, dai quali desumere la prova dell'elemento oggettivo e soggettivo del delitto tributario attribuito al prestanome, il prestanome dovrà, nel primo caso, essere assolto "perché il fatto non sussiste" e, nel secondo, "perché il fatto non costituisce reato".

SCHEDA DI SINTESI

Il prestanome si definisce come colui che, in seno a una società o nell'ambito di un'impresa individuale, assume solo formalmente una certa carica senza esercitarne le funzioni.

²⁵ Sulla necessaria dimostrazione del dolo specifico di evasione, anche il capo al prestanome, per i reati commessi dal gestore di fatto della ditta individuale, si veda Cassazione penale n. 37359/2019.

²⁶ Cassazione n. 1722/2019 e n. 8632/2020.

²⁷ Cassazione n. 38780/2015 e n. 36474/2019 Corte di Appello, Palermo, n. 27/2017.



Questa figura è spesso utilizzata per nascondere fenomeni criminali congegnati per evadere l'iva o altre imposte, come ad esempio la frode carousel. Quest'ultima viene attuata tramite operazioni triangolari nell'ambito della cessione intracomunitaria di beni e, specificamente, attraverso l'utilizzo di una o più società cartiere amministrate o intestata a meri prestanome.



La qualificazione delle operazioni intracomunitarie, oggetto della frode carousel, come inesistenti (soggettivamente o oggettivamente), determina l'integrazione di diverse fattispecie tributarie. In particolare, il prestanome, quale amministratore delegato di società o titolare di imprese c.d. cartiere, risulta spesso indagato per aver commesso i delitti di cui agli articoli 2 e 8, D.Lgs. 74/2000.



In ambito societario, il titolo di responsabilità che grava sui prestanome, o sugli amministratori di diritto delle società cartiere, ha natura omissiva, per non aver evitato un evento che si aveva l'obbligo giuridico di impedire. Tale posizione di garanzia si basa sul disposto degli articoli 40, c.p. e articolo 2392, cod. civ..

Se l'amministratore di diritto della società, nel caso concreto, possiede un effettivo potere di ingerenza nelle scelte di politica aziendale, quest'ultimo risponderà penalmente in presenza di un proprio contributo materiale all'esecuzione dei delitti sopra richiamati commessi, in realtà, dall'amministratore di fatto della società.

Ancora, per fondare la responsabilità penale del prestanome, sarà necessario indagare sul piano soggettivo. In particolare, occorre che vengano individuati elementi fattuali che provino come l'amministratore di diritto abbia agito perseguendo il fine specifico richiesto dalle norme o che, quantomeno, fosse consapevole dello scopo criminoso che si era prefissato l'amministratore di fatto.



Nel caso della ditta individuale, la responsabilità del prestanome si fonda sui criteri appena delineati nell'ambito del contesto societario, con qualche correttivo. In questo caso, infatti, la possibilità di scindere la posizione del prestanome da quella di gestore di fatto della ditta individuale appare molto più difficoltosa, sul piano della responsabilità penale, in ragione dell'elemento tipicamente personale di questo tipo d'impresa.



Si può, dunque, affermare che vi sarà responsabilità penale del prestanome per i delitti tributari commessi dall'amministratore di fatto, solo ove, *in primis*, venga accertata l'incidenza causale della sua azione rispetto all'evento del reato, nonché la sua consapevolezza in ordine all'illiceità della condotta posta in essere dall'autore principale.