

Cass. Pen. Sez. III, Sent. 17 novembre 2020 (Dep. 27 gennaio 2021) n. 3228. Presidente:
ACETO. Relatore: NOVIELLO.

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TERZA PENALE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. ACETO Aldo	Presidente
Dott. GENTILI Andrea	Consigliere
Dott. SEMERARO Luca	Consigliere
Dott. REYNAUD Gianni F.	Consigliere
Dott. NOVIELLO Giuseppe	rel. Consigliere

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

C.F., nato a (OMISSIS);

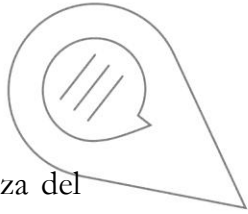
avverso la sentenza del 08/11/2019 della Corte di Appello di Milano;

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal consigliere Dott. Giuseppe Noviello;

udita la richiesta del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale
Dott. Di Nardo Marilia, che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso.

Svolgimento del processo

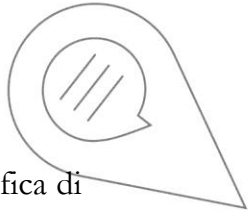


1. La corte di appello di Milano, adita nell'interesse di C.F., confermava la sentenza del tribunale di Milano del 30.1.2017 con la quale C.F. era stato condannato in relazione al reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10 ter.

2. Avverso la pronuncia sopra indicata del tribunale, propone ricorso C.F. mediante il suo difensore, con tre motivi di impugnazione.

3. Con il primo motivo, deduce il vizio ex art. 606 c.p.p., comma 1, lett. c) per violazione dell'art. 441 bis c.p.p. e art. 521 c.p.p., comma 1, avendo i giudici modificato solo con la sentenza di primo grado la contestazione formulata, che originariamente ascriveva al ricorrente la qualifica di socio accomandatario di Opelin s.a.s. a fronte di una condanna intervenuta invece, a titolo di concorso, con l'amministratore della predetta società. Laddove il vizio dedotto attiene alla circostanza per cui l'intraneus esecutore materiale del reato, con cui avrebbe concorso il ricorrente, non è stato in alcun modo ritenuto responsabile del reato proprio, con riflessi sulla posizione del C.. Si aggiunge che al fine di qualificare - come avvenuto - l'extraneus concorrente nel reato proprio, deve farsi riferimento alla qualità di amministratore di fatto e quindi enucleare indici ulteriori e diversi rispetto a quelli indicati nell'imputazione, con mutazione del fatto di reato rispetto a quello contestato e con assenza peraltro di tali indici nella contestazione, rispetto ai quali, in forza del rito prescelto, non è stata esercitata alcuna difesa.

4. Con il secondo motivo, rappresenta il vizio ex art. 606 c.p.p., comma 1, lett. b) per assenza in capo al ricorrente della qualifica di soggetto proprio del reato contestato, come tale insuscettibile di essere chiamato a rispondere dell'omissione configurata e per la correlata, mancata contestazione, del ruolo di amministratore di fatto o extraneus nel reato proprio dell'amministratore socio accomandatario. La ricostruzione operata dal giudice di merito, secondo lo schema della responsabilità di chi perda volontariamente la carica sociale come nel caso del subentro di una testa di legno a capo della stessa, non sarebbe conferente al presente giudizio, avendo la giurisprudenza stabilito, per casi come

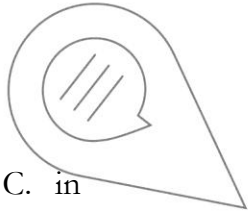


quello di specie, l'impossibilità di ritenere responsabile colui che abbia perso la qualifica di rappresentante legale con subentro di altro soggetto responsabile.

5. Con il terzo motivo, deduce il vizio ex art. 606 c.p.p., comma 1, lett. e) per travisamento della prova, in relazione alla denuncia dell'Agenzia delle Entrate del 22.9.2016, e quello di violazione di legge per assenza degli elementi costitutivi, ex art. 2639 c.c., del ruolo di amministratore di fatto o di concorrente. Anche ipotizzando che il ricorrente avesse operato come amministratore di fatto, si dovrebbe concludere che la sentenza sarebbe erroneamente attributiva di responsabilità per fatti successivi alla sua condotta. Posto che la figura di amministratore di fatto presuppone l'esercizio di un'attività gestoria non episodica e sintomatica dell'inserimento organico a capo dell'ente, e che in quanto tale il soggetto risponde del reato contestato al pari dell'amministratore di diritto e quindi quale intraneo del reato proprio, si osserva come per ipotizzare una tale condotta, a carico del ricorrente, i giudici avrebbero dovuto accertarne indici fattuali inesistenti; nè sarebbe desumibile dalla mera cessione di quote operata dal C., cui consegue automaticamente trattandosi di società in accomandita semplice - la cessazione della carica di amministratore, una preordinata dimissione dalla carica di amministratore come evidenziato dal primo giudice (dimissione invero libera ed effettiva, alla stessa stregua di quella effettuata contestualmente da altra socia" non per questo accusata alla stessa stregua del ricorrente). E si sostiene, piuttosto, che i giudici, per configurare l'assunto accusatorio" avrebbero travisato le prove, consistenti esclusivamente nella denuncia dell'Agenzia delle Entrate, anche evidenziando elementi meramente neutri rispetto all'accusa, come le cariche ricoperte nella società di P.O..

Motivi della decisione

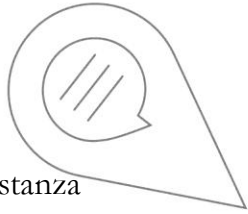
1. Osserva il collegio come debbano esaminarsi unitariamente i motivi dedotti, avendo tutti riguardo alla ricostruzione della condotta del ricorrente, come operata dai giudici di merito e alla qualificabilità della medesima in termini di penale responsabilità quale



concorso, nel reato proprio dell'amministratore pro tempore subentrato al C. in prossimità della scadenza del termine, penalmente rilevante, per il pagamento dell'Iva non versata.

1.1. Dalle due conformi sentenze emerge una puntuale ricostruzione del comportamento del ricorrente, a lungo socio accomandatario della società Opelin s.a.s. oltre che effettivo gestore della medesima e, soprattutto, per quanto di interesse, soggetto personalmente coinvolto nel mancato pagamento dell'imposta sul valore aggiunto di cui alla contestazione. Depongono in tal senso, secondo i giudici di primo e secondo grado:

- la presentazione quale socio accomandatario della dichiarazione annuale per l'anno di imposta 2014, con indicazione dell'Iva da versare pari a 669,017,00 Euro;
- la scelta nella predetta qualità, di non versare l'Iva nel termine ordinario previsto dalla normativa tributaria e di correre il rischio (considerato rilevante in punto di dolo eventuale) di non riuscire a recuperare la liquidità nell'anno successivo;
- la presentazione nel settembre del 2015 della dichiarazione fiscale Modello Unico - dimostrativa della consapevolezza della entità ingente del debito tributario e della imminente scadenza del pagamento;
- la permanenza, in capo al C., della qualità di socio accomandatario anche nell'anno 2015 e sino al 17 dicembre 2015, ossia sino a poco prima della scadenza del termine penalmente rilevante per il versamento dell'imposta contestata; in tal modo, secondo il tribunale, per ben 11 mesi e 17 giorni il ricorrente, se avesse voluto, avrebbe potuto far fronte all'omesso pagamento;
- la mancata deduzione difensiva e, comunque, la mancata emersione processuale, della circostanza per cui il ricorrente, nel momento in cui ha poi ceduto, nel dicembre del 2015, le quote della società, così cessando dalla carica di socio accomandatario, si sia premurato di assicurare una situazione tale per cui il subentrante nella carica potesse procedere al pagamento dell'Iva; invero, sino alla cessione delle quote della società Opelin s.a.s. non risulta che avesse predisposto la provvista necessaria per fare fronte al pagamento nè si

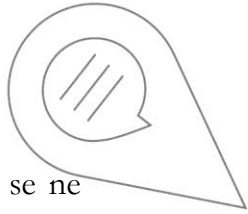


fosse attivato per acquisire disponibilità utili a saldare il debito; piuttosto, la circostanza per cui le quote societarie erano state cedute nel 2015 a soli Euro 1.000 e che la società, nell'anno successivo, sia stata dichiarata fallita dimostrerebbero che la Opelina non avesse in cassa la somma relativa all'Iva non versata;

- la indicazione della società, nel modello UNICO del 2017, nonostante non fosse ancora intervenuta la cessione delle quote alla subentrante P., con la futura nuova denominazione corrispondente a "Opelin di P.O."

1.3. Alla luce di tali dati e della considerazione per cui il ricorrente aveva sempre operato quale socio accomandatario della Opelina s.a.s. e in tale veste aveva assunto anche la gestione del debito Iva in contestazione, i giudici hanno sottolineato come la cessione delle quote societarie a pochissimi giorni dalla scadenza del pagamento dell'Iva e con le modalità sopra sintetizzate dovesse essere ritenuta come effettuata artatamente per sottrarre artificiosamente l'imputato da ogni responsabilità correlata alla società, non a caso di lì a poco fallita. Da qui anche la sussistenza di un effettivo e stretto contributo causale assicurato dal ricorrente nella consumazione del reato contestato ed in concorso con l'amministratore pro tempore subentrato di cui si è pur evidenziato, come si desume da una necessaria lettura complessiva della sentenza (cfr. al riguardo Sez. 4, n. 4491 del 17/10/2012 (dep. 2013), Pg in proc. Spezzacatena e altri, Rv. 255096, conf. Sez. 5, n. 8411 del 21/5/1992, Chirico ed altri, Rv. 191487). il ruolo penalmente rilevante, attraverso il richiamo a indizi sintomatici quali, come già sopra indicato, la indicazione della società, nel modello UNICO del 2017, nonostante non fosse ancora intervenuta la cessione delle quote alla subentrante P., con la futura nuova denominazione Opelina di P.O., e la cessione di quote a prezzo ridotto di 1000,00 Euro a fronte di una società prossima al fallimento e con un consistente debito Iva.

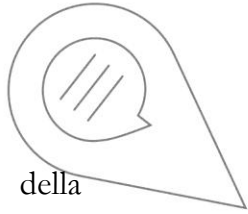
1.4. Si tratta di ricostruzioni e conclusioni giuridiche ben argomentate e corrette, alla luce innanzitutto, quanto al profilo della corrispondenza tra la sentenza e la contestazione, del principio secondo il quale non sussiste violazione del criterio di necessaria correlazione tra



accusa e sentenza quando, contestato a taluno un reato commesso "uti singulus", se ne affermi la responsabilità in concorso con altri (cfr. in massima e motivazione, Sez. 2 - n. 22173 del 24/04/2019 Rv. 276535 - 01 MICHETTI). Nè peraltro a ciò osta la circostanza per cui non sia identificato colui con il quale si sia concorso, posto che in via generale non è impedita la contestazione di una fattispecie di reato pur a fronte di concorrenti rimasti ignoti.

1.5. In proposito occorre anche sottolineare, in linea con la ricostruzione dei giudici di merito, che hanno rinvenuto un'ipotesi di concorso con il nuovo socio accomandatario, che è, comunque possibile, in astratto, concepire in capo ad un extraneus (quale era, infatti, il C. al momento del mancato versamento siccome ormai privo della qualità di socio accomandatario) il concorso nel reato proprio di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10 ter che, giova sottolinearlo, presenta una struttura il cui presupposto è costituito sia dal compimento di operazioni imponibili comportanti l'obbligo di effettuare il versamento periodico dell'IVA, sia dalla presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno precedente: che tale presentazione sia un necessario presupposto del reato è stato puntualizzato, sulla base dell'inequivoco tenore testuale della norma incriminatrice, dalla giurisprudenza (cfr. in motivazione, Sez. U, n. 37424 del 28/03/2013 Rv. 255758 - 01 Romano; Sez. 3, n. 6293 del 14/01/2010, Ioele); la condotta omissiva, invece, si concretizza nel mancato versamento, per un ammontare superiore a duecentocinquantamila Euro, dell'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale; il termine per l'adempimento è individuato in quello previsto per il versamento dell'acconto IVA relativo al periodo di imposta successivo.

1.6. Tanto precisato, questo collegio ritiene al riguardo di riaffermare il principio secondo il quale risponde del reato di omesso versamento di Iva, chi, avendo presentato la dichiarazione annuale e pur non essendo poi formalmente tenuto, anche per fatti sopravvenuti, al pagamento dell'imposta nel termine previsto dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10 ter abbia inequivocabilmente preordinato la condotta rispetto all'omissione del



versamento (ad esempio, dismettendo artatamente la carica di amministratore della persona giuridica soggetto IVA) ovvero abbia fornito un contributo causale, materiale o morale, da valutarsi a norma dell'art. 110 c.p., all'omissione operata da parte della persona obbligata, al momento della scadenza, al versamento dell'imposta dichiarata. (cfr. Sez. 3, n. 53158 del 02/07/2014 Rv. 261596 - 01 Lombardi).

1.7. La sopra illustrata motivazione, immune da ogni vizio, non risulta dunque scalfita dalle censure proposte, che per quanto sopra osservato appaiono infondate.

1.8. In tale quadro, va rimarcata anche la non pertinenza delle argomentazioni sviluppate in punto di gestione di fatto della società Opelin, atteso che la decisione di condanna muove sul diverso piano del concorso con l'intraneus nel reato proprio. Ed invero, solo il primo giudice ha aggiunto considerazioni circa la sussistenza di una "permanente ingerenza del C. nella società dopo la cessione delle quote" ed il mero "sospetto" della assenza "di cesure di continuità fra il periodo precedente e quello successivo rispetto al formale atto di cessione delle quote e al subentro della P. nella carica di amministratore". Ma ciò ha osservato solo a titolo di ulteriori rilievi in ordine ad una vicenda già correttamente inquadrata giuridicamente nei termini sopra illustrati, tanto da avere anche preliminarmente precisato come fossero "dirimenti" le considerazioni precedentemente formulate.

2. Sulla base delle considerazioni che precedono, la Corte ritiene pertanto che il ricorso debba essere rigettato con conseguente onere per il ricorrente, ai sensi dell'art. 616 c.p.p., di sostenere le spese del procedimento.

P.Q.M.

rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali.

Così deciso in Roma, il 17 novembre 2020.

Fallimenti e Società.it

