



08959-20

REPUBBLICA ITALIANA  
In nome del Popolo Italiano  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
TERZA SEZIONE PENALE

Composta da:

GRAZIA LAPALORCIA - Presidente -  
DONATELLA GALTERIO  
LUCA RAMACCI  
ELISABETTA ROSI - Relatore -  
FABIO ZUNICA

*Acn*  
Sent. n. sez. 2148/2019  
UP - 18/09/2019  
R.G.N. 12966/2019

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso proposto da:

(omissis) nato a (omissis)

avverso la sentenza del 14/09/2018 della CORTE APPELLO di ROMA

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere ELISABETTA ROSI;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore FRANCESCO SALZANO  
che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso

il difensore presente avv. (omissis) si riporta ai motivi e chiede l'accoglimento  
del ricorso.

### Ritenuto in fatto

1. La Corte d'Appello di Roma, con sentenza emessa in data 14 settembre 2018, in riforma della sentenza del GUP del Tribunale di Roma del 28 settembre 2015, ha assolto (omissis) dal reato di associazione a delinquere di cui all'art. 416 c.p., capo 1) dell'imputazione, per non aver commesso il fatto, e dal reato di cui all'art. 110 c.p. e 8 D. Lgs. 74/2000, capo 144) - commesso in concorso con (omissis) (omissis), giudicati separatamente all'udienza preliminare, nella qualità di uomo di fiducia del (omissis) e di amministratore di diritto della società (omissis) srl dal 28/9/2012, nonché quale tenutario delle scritture contabili - perché il fatto non costituisce reato, e ha rideterminato la pena per il residuo reato di cui all'art. 11 D.lgs. 74/2000 (capo 174), in anni uno di reclusione. Il (omissis) è stato sin dal primo grado giudicato responsabile del reato di cui al capo 174 per avere, in concorso con (omissis) (omissis) - giudicati separatamente all'udienza preliminare - nella qualità di uomo di fiducia del (omissis), amministratore di fatto della società (omissis) SRL e di rappresentante legale in Italia della società di diritto Lussemburghese ( (omissis) (omissis) S.A., compiuto atti fraudolenti sui beni, idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi e sul valore aggiunto. In particolare, i concorrenti nel reato, consapevoli della conclusione di attività ispettive dell'Agenzia delle entrate su diverse società del gruppo e dell'avvio di un'attività ispettiva da parte della Guardia di Finanza, davano corso ad una fusione per incorporazione della società (omissis) srl, fortemente patrimonializzata, nella (omissis) S.A., con sede in Lussemburgo, società di diritto lussemburghese gestita di fatto dal (omissis) in Italia, allo scopo di sottrarre i predetti beni all'azione recuperatoria dell'erario; fatti realizzati in (omissis).

2. Avverso tale sentenza l'imputato, per il tramite del proprio difensore di fiducia, ha proposto ricorso per cassazione articolato nei seguenti motivi:

1) Violazione dell'art. 606 lett. b) c.p.p. in riferimento all'art. 11 D.lgs. 74/2000, per erronea applicazione della legge penale, in riferimento al momento consumativo della fattispecie *de qua*, in quanto tale reato, qualificabile come reato istantaneo di pericolo, risultava già ampiamente consumato con la fraudolenta fusione per incorporazione della soc. (omissis) s.r.l. nella (omissis) SpA, e dunque ben prima che l'odierno imputato rivestisse qualsiasi carica all'interno della società (omissis) Spa, nonché violazione ex art. 606 lett. e) c.p.p., risultando la motivazione sul punto del tutto apparente oltre che

contraddittoria. Invero, con l'atto di appello la difesa del ricorrente aveva ribadito come la nomina di (omissis) a rappresentante legale della sede italiana della (omissis) SpA risultava avvenuta in data 5 novembre 2012, e registrata alla Camera di Commercio di Roma in data 5 dicembre 2012. La fusione, giudicata dai giudici del merito quale atto fraudolento di sottrazione di beni al fisco, risulta invece avvenuta in data 20 giugno 2012. Pertanto, avendo riguardo alla natura del reato contestato, la consumazione dello stesso deve considerarsi avvenuta al momento della fusione, essendo stato questo atto a sottrarre al fisco i beni mettendo in pericolo la riscossione delle imposte, e non la successiva creazione di una sede societaria secondaria in Italia.

2) Violazione dell'art. 606 lett. e) c.p.p. per omessa motivazione del provvedimento reso dalla Corte territoriale, in ordine alla valutazione dei numerosi documenti riportati nell'atto di appello, che proverebbero come gli atti patrimonialmente idonei ad eludere la fruttuosa riscossione dell'obbligazione tributaria sono terminati prima della nomina di (omissis) a rappresentante della sede secondaria di (omissis) in Italia, considerato che gli atti più significativi della fusione per incorporazione, come specificamente riportati nell'atto di appello, si erano verificati precedentemente a tale nomina. Si ribadisce nel ricorso come la fusione delle società è stata pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica in data 26 luglio 2012, mentre solo in data 5 novembre 2012 il Consiglio di Amministrazione della (omissis) ha deliberato l'apertura di una sede secondaria in Italia, specificando che la stessa si rendeva opportuna "a seguito della fusione", ed ha nominato il ricorrente quale rappresentante legale. Pertanto, la fusione si era già perfezionata al momento del coinvolgimento del ricorrente ed aveva già prodotto effetti *erga omnes*. A fronte di tali elementi e vista la natura del reato contestato, la Corte avrebbe dovuto fornire un'adeguata motivazione, che invece risulta del tutto assente, circa il coinvolgimento del (omissis) nell'operazione fraudolenta o almeno confutare la tesi sollevata dalla difesa.

3) Violazione dell'art. 606 lett. b) c.p.p., in relazione all'art. 11 e 1 lett. g-ter) d. lgs. 74/2000, in relazione alla definizione di atti fraudolenti da ricondurre alla indicazione dei mezzi fraudolenti di cui all'art. 1 lett. g-ter), in forza dei quali è necessaria la realizzazione di una falsa rappresentazione della realtà, nonché mancanza di motivazione sul punto, nonostante tale specifico motivo sia stato sollevato con l'atto di appello. Si evidenziava in quella sede come l'attuale articolo 11 d.lgs. 74/2000, anticipando la soglia di punibilità rispetto alla disciplina previgente, non richiede più né il presupposto dell'avvenuta effettuazione di accessi, ispezioni o verifiche fiscali, né che la condotta dell'agente renda effettivamente inefficace l'eventuale procedura

di riscossione coattiva. Si rischia, in questo modo tuttavia di lasciare all'interprete la definizione di atto fraudolento e di rendere incerto il valore legale di qualsiasi atto di disposizione patrimoniale del contribuente che incida sulle garanzie patrimoniali dello stesso. La relazione governativa di presentazione dell'art. 11 d.lgs. n. 74 del 2000, come da ultimo modificato, affermava espressamente che non devono considerarsi penalmente rilevanti tutti gli atti di disposizione che possano comportare un depauperamento, ma soltanto quelli connotati da una componente oggettiva di inganno, di artificio, o di falsa rappresentazione della realtà. Tale definizione ha trovato conferma legislativa nell'art. 1 lett. g-ter) D. lgs 74/2000 in tema di definizione dei mezzi fraudolenti per i reati tributari. La fusione in contestazione è stata considerata fraudolenta senza fornire una reale motivazione, a fronte del fatto che tale fusione è avvenuta al fine di realizzare l'effetto indicato nella dichiarata incorporazione e pertanto doveva essere esplicitata la rilevata falsa rappresentazione della realtà che la rendeva fraudolenta. Sul punto di nuovo vi è un totale *vulnus* motivazionale.

4) Violazione ex art. 606 lett. b) c.p.p., per erronea applicazione dell'art. 11 D. Lgs. 74/2000, in relazione all'elemento soggettivo richiesto, nonché violazione ex art. 606 lett. e) c.p.p. in riferimento al reato ex art. 11 del capo di imputazione 174) per mancanza ed illogicità della motivazione del provvedimento impugnato quanto all'elemento soggettivo richiesto, considerato che il giudice di prime cure aveva motivato circa la sussistenza del dolo specifico in capo al (omissis) considerandolo implicito nel coinvolgimento del predetto nell'associazione a delinquere di cui al capo 1). Il giudice di seconde cure ha assolto il ricorrente dal reato contestato al capo 1) ed ha motivato, quanto alla consapevolezza del (omissis) del carattere fraudolento dell'operazione, elencando una serie di elementi senza alcuna indicazione delle fonti di prova ed in modo del tutto apodittico. La Corte di appello non ha fornito alcuna spiegazione in merito alla conoscenza in capo al (omissis) della sussistenza del debito con il Fisco della società (omissis), o dell'eventuale carattere fraudolento della fusione, nonostante il puntuale motivo di appello articolato in proposito.

### **Considerato in diritto**

1. Il primo motivo di ricorso è infondato. Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte è reato di pericolo a carattere eventualmente permanente, in quanto la consumazione si protrae per tutto il tempo in cui sono mantenuti gli effetti giuridici degli atti posti in essere, in quanto idonei a mettere in pericolo l'adempimento dell'obbligazione tributaria (cfr. Sez. 3, n. 37415 del 25/06/2012,

Tonetto, Rv. 253359; Sez. 3, n. 19524 del 04/04/2013, Antonini, Rv. 255900). Pertanto, ai fini del concorso nel reato di sottrazione fraudolenta tramite fusione di due società, non risulta elemento risolutivo la circostanza che, come nel caso concreto, il soggetto abbia assunto la carica sociale in una data successiva alla data della fusione, se tale assunzione risulta parte necessaria di un programma criminoso, predisposto sin dall'origine per sottrarre i beni al fisco.

2. Risultano invece fondati i restanti motivi di ricorso riguardanti l'omessa e contraddittoria motivazione circa gli elementi costitutivi la fattispecie di reato contestata al ricorrente al capo 174) dell'imputazione. Va infatti ricordata l'importanza dell'accertamento dell'idoneità della condotta alla luce dell'elemento finalistico compreso nella previsione del dolo specifico, anche per la verifica del necessario profilo di offensività. In tema di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, gli atti dispositivi compiuti dall'obbligato, oggettivamente idonei ad eludere l'esecuzione esattoriale, hanno natura fraudolenta, ai sensi dell'art. 11 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, allorché, pur determinando un trasferimento effettivo del bene, siano connotati da elementi di inganno o di artificio, cioè dalla esistenza di uno stratagemma predisposto per sottrarre le garanzie patrimoniali all'esecuzione. (Sez. 3, n. 29636 del 02/03/2018, Auci, Rv. 273493).

3. La sentenza impugnata non ha argomentato in maniera sufficiente sulla natura artificiosa e fraudolenta della fusione, nonostante il punto fosse stato oggetto di uno specifico motivo di appello, non ha chiarito le modalità con le quali tale atto dispositivo abbia messo in pericolo le pretese esattoriali del Fisco, né ha individuato l'entità della diminuzione del patrimonio posto a garanzia dei debiti tributari. Allo stesso modo non si rinviene un'adeguata motivazione in merito al contributo causale del (omissis) nella predisposizione di tale atto di fusione e quanto alla sua consapevolezza del carattere artificioso della fusione stessa.

4. Invero, la sentenza appare contraddittoria sul punto. Da un lato, i giudici di appello hanno affermato che non può dirsi provata la consapevolezza del (omissis) di partecipare ad un'associazione a delinquere, né il suo contributo nelle irregolarità contabili delle società di cui è stato nominato amministratore, proprio perché egli era subentrato nella carica di amministratore della (omissis) solo in data 5/11/2012 (ed in quella della società (omissis) in data 28/09/2012), mentre la predetta associazione a delinquere non era stata più in essere successivamente ai controlli della Guardia di Finanza, e dunque a far data dal 7/03/2012. D'altro lato, i giudici di secondo grado

hanno invece affermato la penale responsabilità del (omissis), quanto alla condotta di concorso nel reato di sottrazione fraudolenta, nonostante anche tale contratto - che costituisce una parte del disegno criminoso riconducibile all'associazione criminale di cui al capo 1) - risulti stipulato antecedentemente all'ingresso del (omissis) nel ruolo di amministratore di alcune società facenti parte del gruppo riferibile al (omissis).

5. Dalla motivazione della sentenza impugnata non risulta evidente perché il (omissis), nonostante sia stato ritenuto non consapevole delle irregolarità contabili allo stesso contestate al capo 144) ed estraneo all'esistenza dell'associazione di cui al capo 1) - e pertanto sia stato assolto da tali addebiti - sia stato ritenuto penalmente responsabile del delitto di cui all'art. 11 d.lgs. n. 74 del 2000, in quanto consapevole nonché compartecipe del carattere fraudolento della fusione di cui al capo 174). Sul punto la sentenza risulta inadeguata e priva di risposta ai rilievi specifici già sollevati in appello dalla difesa del ricorrente e di conseguenza deve essere annullata con rinvio ad altra sezione della Corte di Appello di Roma perché proceda ad un nuovo giudizio.

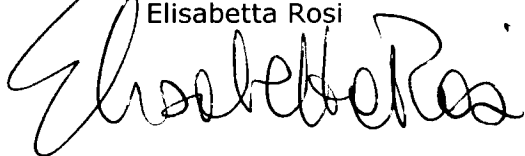
PQM

Annulla la sentenza impugnata con rinvio ad altra sezione della Corte di Appello di Roma per nuovo giudizio.

Così deciso in Roma, il 18 settembre 2019.

Il consigliere estensore

Elisabetta Rosi



Il Presidente

Grazia Lapalorcia

