



30314-21

REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

TERZA SEZIONE PENALE

Composta da

Luigi Marini - Presidente -

Vito Di Nicola

Donatella Galterio

Angelo Matteo Socci

Stefano Corbetta - Relatore -

Sent. n.

1275

UP - 08/06/2021

R.G.N. 34103/2021

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da

(omissis) , nato a (omissis)

avverso la sentenza del 20/02/2020 della Corte di appello di Ancona

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;
udita la relazione svolta dal consigliere Stefano Corbetta;
letta la requisitoria redatta ai sensi dell'art. 23 d.l. 28 ottobre 2020, n. 137, dal Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Paola Mastroberardino, che ha concluso chiedendo l'annullamento con rinvio della sentenza impugnata;
letta la memoria di replica dell'avv. (omissis) , che insiste nell'accoglimento del ricorso e, in subordine, eccepisce la questione di legittimità costituzionale dell'art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000 per contrasto con gli artt. 27, commi 1 e 3, Cost., e 3 Cost.

h

RITENUTO IN FATTO

1. Con l'impugnata sentenza, in parziale riforma della decisione emessa dal Tribunale di Ancona e appellata dal Procuratore Generale e dall'imputato, la Corte d'appello disponeva la confisca sui beni e sulle somme di denaro nella disponibilità di (omissis) nella misura di 364.413 euro, nonché la pubblicazione della sentenza sul sito *internet* del Ministero della giustizia, anziché sul (omissis), per la durata minima, nel resto confermando la sentenza impugnata, la quale aveva condannato (omissis) alla pena di giustizia, oltre alle pene accessorie di legge, in relazione al reato di cui agli artt. 110 cod. pen., 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000, per non aver versato, nella sua qualità di liquidatore della (omissis), l'imposta sul valore aggiunto relativa all'anno 2013 per un ammontare di 364.413 euro, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo.

2. Avverso l'indicata sentenza, l'imputato, per il tramite del difensore di fiducia, propone ricorso per cassazione, affidato a un unico, articolato, motivo, con cui deduce la violazione di legge e il vizio di motivazione. Argomenta il difensore che il reato in esame non potrebbe essere ascritto al (omissis); non essendo a costui imputabile, sia perché il mancato accantonamento delle somme da destinare al credito evaso sarebbe ascrivibile al precedente amministratore, sia perché difetterebbe l'elemento soggettivo, in quanto la situazione di difficoltà finanziaria in cui versava la società, esistente al momento della nomina del liquidatore e non imputabile al ricorrente, non ha consentito i dovuti versamenti. Ad avviso del difensore, l'argomentazione della Corte d'appello, secondo cui l'imputato avrebbe dovuto rinunciare all'incarico, condurrebbe a conseguenze paradossali, perché ogni liquidatore per nomina assembleare sarebbe penalmente responsabile per condotte compiute dal precedente amministratore e vi sarebbe una oggettiva disparità di trattamento rispetto al liquidatore nominato in via giudiziale. Ritenendo sussistente il dolo dell'agente anche in presenza di una grave crisi aziendale, vi sarebbe un contrasto con l'art. 27 Cost., perché sarebbe punito un soggetto per un fatto a lui non rimproverabile e quindi per una condotta inesigibile, anche considerando che, nella specie, l'imputato si era adoperato per creare l'unica entrata possibile, stipulando un contratto di affitto con la (omissis) ed era in corso l'esecuzione concordata e finalizzata al pagamento del debito erariale.

Sotto altro profilo, si denuncia l'errata applicazione dell'art. 322-ter cod. pen., non avendo la Corte di merito considerato l'alterità soggettiva tra il

liquidatore e la società e, in ogni caso, nessuna preventiva indagine era stata effettuata sul patrimonio sociale.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è infondato.

2. Le censure dirette a contestare la sussistenza dell'elemento soggettivo, ovvero a ricondurre al precedente amministratore la responsabilità della crisi di liquidità all'origine dell'asserita impossibilità ad effettuare i dovuti pagamenti dell'imposta, sono infondate.

3. Nelle società di capitali la responsabilità per i reati previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, è attribuita all'amministratore, ovvero a coloro che rappresentano e gestiscono l'ente; costoro, in quanto tali, sono tenuti a presentare e sottoscrivere le dichiarazioni rilevanti per l'ordinamento tributario, ai sensi dell'art. 1, lett. c) ed e), d.lgs. n. 74 del 2000, adempiendo agli obblighi conseguenti.

Alla medesima disciplina soggiace il liquidatore ex artt. 2276 e 2489 c.c., nominato in caso di scioglimento della società, passibile della responsabilità per i delitti previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 in virtù della espressa previsione dell'art. 1, comma 1, lett. c), del decreto in esame, in combinazione con le norme che ne definiscono poteri e responsabilità.

4. Ciò posto, questa Corte di legittimità ha reiteratamente affermato il principio secondo cui risponde del reato di omesso versamento di IVA ex art. 10-ter, D.Lgs. 74 del 2000, quanto meno a titolo di dolo eventuale, il soggetto che, subentrando ad altri nella carica di amministratore o di liquidatore di una società di capitali dopo la presentazione della dichiarazione di imposta e prima della scadenza del versamento, omette di versare all'Erario le somme dovute sulla base della dichiarazione medesima, senza compiere il previo controllo di natura puramente contabile sugli ultimi adempimenti fiscali, in quanto, attraverso tale condotta, egli si espone volontariamente a tutte le conseguenze che possono derivare da pregresse inadempienze (Sez. 3, n. 34927 del 24/06/2015 - dep. 18/08/2015, Alfieri, Rv. 264882; Sez. 3, n. 38687 del 04/06/2014 - dep. 23/09/2014, Decataldo, Rv. 260390; Sez. 3, n. 3636 del 09/10/2013 - dep. 27/01/2014, Stocco, Rv. 259092).

5. In quelle pronunce si è precisato - e va qui ribadito - che, sotto il profilo soggettivo, versa quantomeno in una situazione di dolo eventuale, e non di mera colpa, il soggetto che, subentrando ad altri dopo la dichiarazione di imposta e prima della scadenza del versamento, abbia assunto la carica di liquidatore, senza aver compiuto il previo controllo, di natura puramente documentale, sugli ultimi adempimenti fiscali.

Tutti i casi esaminati da questa Corte di legittimità si riferiscono proprio ad omessi versamenti a fronte di dichiarazioni operate dal precedente amministratore. In quei casi, come in questo, non si verteva, cioè, in materia di debito verso l'Erario particolarmente remoto, occulto o di difficile accertamento, poiché si trattava dell'IVA dovuta sulla base dell'ultima dichiarazione e, quindi, era sufficiente, prima di assumere la carica di amministratore o di liquidatore, di chiedere in visione la dichiarazione e l'attestato di versamento all'erario dell'IVA a debito per adempire nel termine stabilito al pagamento dell'obbligazione tributaria.

6. L'assunzione della carica di amministratore o di liquidatore comporta, per comune esperienza, una minima verifica della contabilità, dei bilanci e delle ultime dichiarazioni dei redditi, per cui, ove ciò non avvenga, è evidente che chi subentra nelle quote e assume la carica si espone volontariamente a tutte le conseguenze che possono derivare da pregresse inadempienze.

Il nuovo amministratore o il liquidatore, in altri termini, deve effettuare verifiche assai semplici e coincidenti con i minimi riscontri d'obbligo - quali la richiesta di visionare la documentazione fiscale -, che devono essere eseguiti prima del subentro nella carica, in difetto delle quali egli accetta che vi possano essere anomalie di cui è chiamato a rispondere anche penalmente.

A differenza di quanto sostenuto dal ricorrente, è perciò ravvisabile un coefficiente psichico che anima l'agente, quantomeno nella forma del dolo eventuale, sicché non sussiste alcuna forma di responsabilità di tipo oggettivo che si ponga in contrasto con il principio di personalità della responsabilità penale, sancito dell'art. 27, comma 1, Cost.

7. Si rammenta, inoltre, che l'elemento soggettivo del reato di omesso versamento di IVA, previsto dall'art. 10-ter del D.Lgs. n. 74 del 2000, è il dolo generico (Sez. 3, n. 3098 del 05/11/2015, dep. 25/01/2016, Vanni, Rv. 265939) non anche essendo richiesto, a differenza di altre fattispecie contemplate dall'indicato d.lgs., il fine di evadere le imposte.

8. Nel caso di specie, nei due gradi di giudizio, con doppia e convergente valutazione, i giudici di merito hanno fatto corretta applicazione di principi appena richiamanti, avendo appurato che il (omissis), in data 23 giugno 2013, assunse volontariamente l'incarico propostogli dalla società, e, all'atto dell'assunzione della carica, egli era ben consapevole dello stato di crisi e di mancanza di liquidità della società, desumibile proprio dalla decisione presa dall'assemblea che lo aveva nominato liquidatore, ed aveva lui stesso provveduto ad inviare le dichiarazioni iva, in cui erano riportati i suoi dati anagrafici, assumendo l'impegno al pagamento dell'imposta.

Conseguentemente, è stato ravvisato il dolo in capo al ricorrente, non avendo versato, nel termine di legge, l'i.v.a. che egli stesso aveva indicato nella dichiarazione, ed essendo egli ben consapevole, al momento della nomina a liquidatore, della crisi di liquidità della società.

Nel caso in esame, pertanto, nessuna negligenza o imprudenza risulta addebitabile al ricorrente che, all'atto dell'assunzione dell'incarico, versava, invece, in una situazione di dolo, dal momento che: a) era pienamente consapevole dell'esatta situazione finanziaria della societaria; b) era pienamente consapevole della mancanza di liquidità necessaria all'assolvimento dell'obbligo tributario nel termine di legge; c) era pienamente consapevole che, alla data del 27 dicembre 2013, sarebbe scaduto il termine di legge previsto per il versamento dell'IVA dichiarata.

9. La Corte di merito, inoltre, ha ritenuto inconferente la vicenda relativa al contratto di affitto di azienda stipulato con la (omissis) in quanto il pignoramento presso terzi effettuato da (omissis) era relativo a debiti tributari diversi da quelli oggetto di contestazione nel presente processo.

10. La censura relativa alla confisca è infondata.

10.1. In forza del rinvio operato dell'art. 1, comma 143, l. 24 dicembre 2007, n. 244, vigente al momento del fatto, all'art. 322-ter cod. pen., nel caso di sentenza condanna, è sempre ordinata la confisca diretta dei beni che costituiscono il profitto o il prezzo del reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto, come è avvenuto nel caso in esame, in cui la Corte ha disposto il sequestro per equivalente sui beni dell'imputato.

10.2. Ciò chiarito, va altresì richiamato il principio, a cui va data continuità, secondo cui, in tema di reati tributari commessi dal legale rappresentante di una persona giuridica, è legittimo disporre la confisca per equivalente, ancorché non preceduta dal sequestro preventivo, del profitto del reato - corrispondente

all'ammontare delle imposte o delle ritenute non versate al fisco - sul patrimonio dell'amministratore, nei casi in cui nulla risulti acquisito ovvero emergano indicazioni contrarie circa la disponibilità di beni in capo alla persona giuridica (Sez. 5, n. 31450 del 20/01/2017, Lanza, dep. 23/06/2017, Rv. 272111; Sez. 3, n. 42966 del 10/06/2015, dep. 26/10/2015, Klein, Rv. 265158), situazione ravvisabile nel caso in esame, non avendo il ricorrente nemmeno allegato l'esistenza di eventuali beni della società (che peraltro era in liquidazione) sui quali sia possibile disporre la confisca diretta nei confronti della società.

Va peraltro precisato che, quando, in sede di esecuzione, si dovrà eseguire la confisca con la concreta individuazione dei beni da aggredire, il condannato potrà sempre allegare elementi relativi alla capienza della società, perché si proceda prioritariamente, in tutto o in parte, alla confisca diretta sui beni della società medesima.

P.Q.M.

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

Così deciso il 08/06/2021.

Il Consigliere estensore
Stefano Corbetta



Il Presidente
Luigi Marini

