



12248 / 14

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

Composta dai Sigg.ri Magistrati		Sent. n. sez. 165
Dott.ssa Claudia Squassoni	- Presidente -	CC - 22/01/2014
Dott. Silvio Amoresano	- Consigliere -	R.G.N. 26581/2013
Dott. Luigi Marini	- Consigliere -	
Dott. Alessio Scarcella	- Consigliere Rel.-	
Dott. Alessandro Maria Andronio	- Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto dal Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di PORDENONE in proc. c/

- FAOTTO ALVISE, n. 25/04/1950 a VENEZIA
- PUPPO GIANCARLO, n. 22/06/1945 a GENOVA
- BOREA CLAUDIO, n. 24/03/1956 a SANREMO
- CODIGNATO PERISSINOTTO PIETRO, n. 22/09/1945 a VENEZIA
- GHEZZI GIORGIO, n. 29/06/1961 ad ALZANO LOMBARDO

avverso l'ordinanza del tribunale del riesame di PORDENONE in data 6/02/2013;
visti gli atti, il provvedimento denunciato e il ricorso;
udita la relazione svolta dal consigliere Alessio Scarcella;
udite le conclusioni del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. Paolo Canevelli, che ha concluso per l'inammissibilità del ricorso;
uditi, per i indagati, gli Avvocati Taccogna, Sciello, Malattia e Zucchiatti che hanno concluso per l'inammissibilità e/o il rigetto del ricorso;

RITENUTO IN FATTO

1. Con ordinanza del 6/02/2013, depositata in pari data, il tribunale del riesame di PORDENONE, rigettava l'appello cautelare proposto dal PM presso il medesimo tribunale avverso il provvedimento con cui il GIP presso lo stesso tribunale, in data 8/01/2013, aveva rigettato la richiesta di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente di cui all'art. 1, comma 143, l. n. 244/07, in relazione all'art. 322-ter c.p.; la misura cautelare era stata richiesta per essere gli indagati sottoposti a procedimento penale, in quanto, in tempi diversi, quali amministratori della S.p.A. FADALTI, dichiarata insolvente con sentenza del tribunale di Pordenone del 9/12/2010, avrebbero omesso il versamento dell'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale per l'anno d'imposta 2009, pagamento da effettuarsi entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, ossia entro il 27/12/2010, per complessivi € 2.366.476,00 (art. 10-ter, d. lgs. n. 74/00).

2. Ha proposto tempestivo ricorso contro l'ordinanza predetta il Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di PORDENONE, chiedendo l'annullamento dell'ordinanza emessa dal Tribunale del riesame; in particolare, tenuto conto della esposizione delle ragioni fondanti l'impugnazione, il PM ha richiamato il contenuto del precedente appello cautelare, ritenendo che gli elementi in fatto esposti in quella sede rappresentassero elementi costitutivi della fattispecie penale prevista dall'art. 10-ter d. lgs. n. 74/00 e degli artt. 40 e 43 c.p.; in particolare, secondo il PM ricorrente, ove il contribuente sia una persona giuridica, l'evento dannoso tipico del reato *de quo*, consistente nel mancato introito da parte dell'Erario dell'IVA dovuta dall'ente per un ammontare superiore ad euro 50.000,00 su base annua, può e deve essere addebitato ex artt. 40 e 43 c.p. anche a chi al momento del termine ultimo previsto dalla norma penale si sia spogliato o sia stato spogliato della qualifica e dei poteri di amministratore, purché l'omesso versamento dell'imposta sia conseguenza diretta, prevista e voluta della sua precedente condotta; nel caso in esame, le condotte distrattive – preferenziali poste in essere dagli amministratori della FADALTI s.p.a. succedutisi dal luglio 2007 in poi, sarebbero da porre in stretto nesso di causa con l'omesso versamento IVA alla data del 27/12/2010, intervenuto non solo per il subentro della procedura di amministrazione straordinaria ex d. lgs. n. 270/99, ma soprattutto per la spoliazione sistematica dei beni della società per fini contrari alla legge; infine, il PM ricorrente richiama l'esistenza di un apparente contrasto giurisprudenziale (senza peraltro citare le decisioni di questa Sezione

in contrasto) sul tema relativo alla necessità o meno dello spirare del termine per il pagamento dell'acconto per l'anno d'imposta successivo perché il reato in esame possa dirsi consumato.

3. Con separate memorie, depositate presso la Cancelleria di questa Corte, rispettivamente, in data 11/11/2013 e 12/11/2013, la difesa dei indagati Borea e Puppo (Avv. A. Sciello del Foro di Genova) nonché dei indagati Ghezzi e Codognato Perissinotto (Avv. B. Malattia del Foro di Pordenone), ha chiesto dichiararsi l'inammissibilità e/o il rigetto del ricorso del P.M.

CONSIDERATO IN DIRITTO

4. Il ricorso è inammissibile in parte per genericità ed in parte per manifesta infondatezza.

5. Deve, preliminarmente ricordarsi, che in sede di ricorso per cassazione proposto avverso provvedimenti cautelari reali, l'art. 325 cod. proc. pen. ammette il sindacato di legittimità solo per motivi attinenti alla violazione di legge. Nella nozione di "violazione di legge" rientrano, in particolare, la mancanza assoluta di motivazione o la presenza di motivazione meramente apparente, in quanto correlate all'inosservanza di precise norme processuali, ma non l'illogicità manifesta, la quale può denunciarsi nel giudizio di legittimità soltanto tramite lo specifico e autonomo motivo di ricorso di cui alla lett. e) dell'art. 606 stesso codice (v., per tutte: Sez. U, n. 5876 del 28/01/2004 - dep. 13/02/2004, P.C. Ferazzi in proc. Bevilacqua, Rv. 226710; Sez. U, n. 25080 del 28/05/2003 - dep. 10/06/2003, Pellegrino S., Rv. 224611).

6. Tanto premesso sui limiti del sindacato di questa Corte, ritiene il Collegio, anzitutto, che l'impugnazione proposta dal P.M. ricorrente si appalesi, all'evidenza, generica.

L'impugnazione si presenta, infatti, illustrata in modo sostanzialmente discorsivo e, solo attraverso un'analisi del contenuto dell'illustrazione descrittiva dei fatti, è possibile cogliere (peraltro con una certa difficoltà, attesa la struttura del gravame proposto che indulge sul merito della valutazione della vicenda, così cadendo nell'errore di accentuare la rilevanza fattuale della vicenda, non rilevante in questa sede di legittimità), il profilo di doglianza costituito dalla violazione di legge asseritamente commessa dal tribunale del riesame in ordine all'applicazione dell'art. 10-ter, d. lgs. n. 74/00 e degli artt. 40 e 43 c.p.

Già, dunque, la tecnica redazionale dell'impugnazione, determina l'inammissibilità del ricorso per aspecificità del medesimo, non potendosi imporre al Giudice di legittimità di dover svolgere il ruolo di interprete delle reali doglianze avverso il provvedimento impugnato. Deve, a tal proposito, ricordarsi che l'appello ed il ricorso per cassazione sono mezzi di impugnazione diversi, attesa la diversa della natura devolutiva ad essi sottesa, il che, dunque, significa che la genericità dell'appello o del ricorso per cassazione va valutata in base a parametri diversi, e che soltanto in relazione al secondo costituisce motivo di inammissibilità per aspecificità la mancanza di correlazione tra le ragioni argomentative della decisione impugnata e quelle poste a fondamento dell'impugnazione, come emerge dalla stessa lettura del ricorso del P.M. (v., in termini: Sez. 2, n. 36406 del 27/06/2012 - dep. 21/09/2012, Livrieri, Rv. 253893).

A questo, poi, va aggiunto che la necessità di illustrare compiutamente, ma chiaramente, le ragioni di doglianza avverso il provvedimento che si impugna davanti alla Corte Suprema, è oltremodo imprescindibile in questa sede cautelare reale di legittimità, trattandosi di un giudizio a cognizione limitata ai soli vizi di cui all'art. 325 cod. proc. pen., donde l'indicazione specifica della doglianza è viepiù necessaria per consentire al Giudice di legittimità di verificare se la motivazione del provvedimento impugnato presenti il vizio motivazionale che lo rende sindacabile per "violazione di legge". La giurisprudenza di questa Corte è, invero, pacifica nell'affermare che il ricorso per Cassazione è inammissibile quando l'interessato ometta di indicare a quale dei casi tipici disciplinati dall'art. 606 cod. proc. pen. intende ricondursi (come nel caso in esame), sicché tale mancanza, qualora la specificazione delle ragioni di diritto non sia puntuale e chiara, si traduce in genericità dei motivi (Sez. 3, n. 1878 del 04/04/1991 - dep. 29/04/1991, Ziliani, Rv. 187010; Sez. 6, n. 3560 del 07/12/1991 - dep. 05/03/1991, Carbonella, Rv. 190040).

7. Il ricorso del P.M. è, in ogni caso, inammissibile per manifesta infondatezza.

L'ordinanza impugnata si appalesa, infatti, assolutamente corretta sia nell'applicazione della norme giuridiche che nel suo apparato motivazionale, nel quale non è dato cogliere né il vizio di mancanza, né quello di apparenza della motivazione, unici sindacabili in questa sede ai sensi del richiamato art. 325 c.p.p.

Ed invero, in estrema sintesi, le ragioni che hanno condotto il tribunale del riesame al rigetto dell'appello cautelare, possono così sintetizzarsi.

La natura di reato proprio ^{INDAGATI} omissivo ed istantaneo del reato ipotizzato non consente di attribuire agli ~~stessi~~ la responsabilità penale, posto che alla data del 27/12/2010, ossia della data di consumazione del reato, la società già amministrata dai indagati era all'epoca affidata alla gestione del commissario giudiziale nominato dal tribunale di Pordenone in seguito alla dichiarazione di insolvenza ai sensi dell'art. 3, della legge n. 270/99, pronunciata il 9/10/2010.

Tale soluzione impone alcune riflessioni sulla natura giuridica del reato in esame. Anzitutto è indubbio che il reato di cui all'art. 10-ter d. lgs. n. 74/00 ha natura istantanea, consumandosi nel momento in cui scade il termine previsto dalla legge per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo, sicché è necessario che l'omissione del versamento dell'IVA dovuta in base alla dichiarazione si protragga fino al 27 dicembre dell'anno successivo al periodo di imposta di riferimento, giusta quanto disposto dall'art. 6, comma secondo, della legge 29 dicembre 1990, n. 405 (Sez. 3, n. 38619 del 14/10/2010 - dep. 03/11/2010, Pg in proc. Mazziari, Rv. 248626).

E', poi, logicamente, prima ancora che giuridicamente, chiaro che si tratti di un reato proprio.

Vero è che la norma, nell'individuare il soggetto attivo, si riferisce a «...*"chiunque"* non versa l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo», ma la condotta illecita è integrabile unicamente dai soggetti Iva, imprenditori e lavoratori autonomi, che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi per le quali è dovuta l'imposta (in particolare, si vedano gli artt. 1 *"Operazioni imponibili"* e 17 *"Soggetti passivi"*, del d.P.R. n. 633/1972); ovviamente per le società o enti risponde il legale rappresentante.

Deve essere, dunque, affermato il principio secondo cui:

«Il reato di cui all'art. 10-ter d. lgs. n. 74/00 (omesso versamento dell'IVA), pur indicando quale soggetto attivo "chiunque" non versa l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo, ha natura giuridica di reato proprio, in quanto la condotta illecita è integrabile unicamente dai soggetti Iva, imprenditori e lavoratori autonomi, che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi per le quali è dovuta l'imposta».

8. Ora, nel caso di specie, con sentenza 9/12/2010, depositata il giorno successivo, il tribunale di Pordenone risulta aver dichiarato lo stato di insolvenza della società Fadalti S.p.A. ai fini dell'ammissione della stessa alla procedura di amministrazione straordinaria (poi intervenuta con sentenza 15/02/2011), con

contestuale affidamento della gestione al commissario giudiziale nominato con la stessa sentenza; è, dunque, pacifico che dal 10/12/2010, la responsabilità giuridica della società "contribuente" era in capo al commissario giudiziale che, attesa la natura di reato proprio per le ragioni dianzi indicate, era il soggetto cui *ex lege* spettava provvedere al versamento dell'IVA relativa al periodo di imposta 2009 (ossia, entro il 27 dicembre 2010), soggetto ritenuto non punibile dal GIP per ragioni non coinvolgenti il giudizio di questa Corte.

Alla stregua di quanto sopra, il tribunale ha escluso che potesse attribuirsi un profilo di responsabilità penale agli attuali indagati, per due ordini di motivi: a) l'assenza di prova, a carico del P.M., in ordine all'esistenza di qualsiasi continuità, quantomeno psicologica, tra l'omissione imputabile al commissario giudiziale e le pregresse omissioni erariali mantenute dai precedenti amministratori; b) la mancanza esposizione di elementi di fatto da cui desumere che gli attuali indagati abbiano indotto in errore il commissario giudiziale ovvero lo abbiano coartato all'inadempimento fiscale, in riferimento alle previsioni di cui all'art. 48 e 46 c.p.

Il P.M. ricorrente ha, invece, sostenuto che qualora il contribuente sia una persona giuridica, l'evento dannoso tipico del delitto in esame, consistente nel mancato introito da parte dell'Erario dell'IVA dovuta dall'ente per un ammontare superiore alla soglia di punibilità, dev'essere addebitato a norma degli artt. 40 e 43 c.p., anche a chi, all'atto dello scadere del termine del 27/12, si sia spogliato o sia stato spogliato dalla qualifica e dai poteri di amministratore, purché l'omesso versamento dell'IVA sia conseguenza diretta, prevista e voluta della sua precedente condotta, in ciò dovendosi prescindere dal concorso con i precedenti amministratori di chi sia stato successivamente investito dei poteri di amministrazione, ossia, nel caso in esame, il commissario giudiziale, impossibilitato ad eseguire il versamento perché trovatosi "con le casse vuote", utilizzando l'efficace espressione impiegata in ricorso. Tale soluzione, secondo la prospettazione del P.M. ricorrente, sarebbe l'unica idonea a evitare conseguenze inique e beffarde, garantendo effettività al precetto penale, altrimenti facilmente eludibile mediante calibrati passaggi di consegne nelle cariche societarie o, persino, con richieste di fallimento presentate con opportuna tempistica.

9. Tale esegesi della disciplina, per quanto giuridicamente apprezzabile, non può essere condivisa, non solo per i rilievi operati dal tribunale del riesame (il quale, peraltro, si sofferma, altrettanto apprezzabilmente, nello scandagliare eventuali ulteriori, ma diversi, profili di reità ipotizzabili a carico degli attuali indagati, indicando sia l'esistenza del *fumus* del reato di bancarotta fraudolenta

patrimoniale distrattiva e preferenziale, sia il *fumus* della c.d. frode distrattiva tributaria di cui all'art. 11, d. lgs. n. 74/00, invece escluso dal P.M. ricorrente), ma anche perché incompatibile con la struttura della fattispecie penale ipotizzata.

9.1. Deve, anzitutto, precisarsi, per meglio comprendere la soluzione prospettata da questa Corte, che il delitto di cui all'art. 10-ter, d. lgs. n. 74/00, non può essere considerato come un reato con condotta di natura esclusivamente omissiva, bensì di reato a condotta "mista", in parte attiva ed in parte omissiva.

La componente attiva è riconducibile alla presentazione della dichiarazione annuale Iva da parte di chi è obbligato a tale adempimento, da cui emerga un debito di imposta superiore alla soglia di euro cinquantamila; la componente omissiva, invece, è rappresentata dall'omesso versamento dell'Iva, liquidata dal contribuente nella relativa dichiarazione.

E', però, evidente come il momento omissivo incentri su di sé l'intero disvalore della fattispecie (benché questo aspetto non sia da ritenersi sufficiente a qualificare il reato con condotta esclusivamente omissiva), volta, in buona sostanza, a tutelare l'interesse dell'Erario alla riscossione delle somme dovute a titolo di Iva in base alla relativa dichiarazione.

Ed infatti, il reato si configura solo se non è versata l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, sempre se di ammontare superiore a euro cinquantamila, non anche in caso di omesso versamento periodico (mensile o trimestrale) dell'imposta, ancorché di importo superiore a euro cinquantamila. Il momento penalmente rilevante, tuttavia, non è il 16 marzo dell'anno successivo a quello d'imposta di riferimento (l'inosservanza del termine *de qua*, entro il quale effettuare il versamento dell'imposta annuale a debito conguagliata, rileva solo ai fini amministrativi), bensì "*il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo*", ossia - come detto - il 27 dicembre dell'anno di imposta successivo a quello di riferimento.

Il delitto ha, poi, natura di reato istantaneo, come detto, consumandosi con la scadenza del termine annuale per il versamento dell'Iva, termine che - come visto - il legislatore penale individua autonomamente (27 dicembre), discostandosi dal termine individuato dal legislatore fiscale (16 marzo).

Il delitto per la sua integrazione richiede, peraltro, la presenza nel soggetto attivo del dolo che, tuttavia, non è necessario sia specifico, essendo sufficiente il dolo generico (v., in particolare, quanto da ultimo autorevolmente affermato da Sez. U, n. 37424 del 28/03/2013 - dep. 12/09/2013, Romano, in

motivazione). La norma, quindi, non richiede altri fini, come è invece previsto per molte altre fattispecie del D.Lgs. n. 74/2000, dove è richiesto lo scopo di evasione per sé o per altri.

È dunque necessario - e, nel contempo, sufficiente - che il soggetto attivo con "coscienza e volontà" presenti una dichiarazione Iva e ometta il versamento entro il termine stabilito, ovverosia entro il 27 dicembre del successivo periodo d'imposta, delle somme in essa indicate a favore dell'Erario. L'agente, inoltre, deve avere anche la consapevolezza che dette somme superino la soglia di euro cinquantamila, superamento che è stato inteso dalle richiamate Sezioni Unite quale elemento costitutivo del reato, ciò che impone la dimostrazione del dolo anche su questo elemento.

Infine, deve precisarsi che trattandosi, come detto, di reato a condotta "mista", in parte attiva ed in parte omissiva, non sia configurabile il tentativo, in quanto, avuto riguardo alla parte di condotta penalmente rilevante (l'omissione), in relazione al predetto illecito, o il termine entro il quale si deve adempiere è scaduto, ed allora il reato è già consumato, oppure il termine non è ancora scaduto, ed allora il soggetto obbligato può ancora adempiere.

Devono, quindi, essere affermati i seguenti ulteriori principi di diritto:

1) *«Il delitto di cui all'art. 10-ter, d. lgs. n. 74/00 (Omesso versamento dell'IVA), non è un reato con condotta di natura esclusivamente omissiva, ma è un reato a condotta "mista", in parte attiva ed in parte omissiva, in cui la componente attiva è riconducibile alla presentazione della dichiarazione annuale Iva da parte di chi è obbligato a tale adempimento, da cui emerga un debito di imposta superiore alla soglia di euro cinquantamila, mentre quella omissiva - su cui è incentrato l'intero disvalore della fattispecie - è rappresentata dall'omesso versamento dell'Iva, liquidata dal contribuente nella relativa dichiarazione».*

2) *«Il dolo generico, normativamente richiesto per la punibilità del reato di cui all'art. 10-ter, d. lgs. n. 74/00 (Omesso versamento dell'IVA), richiede che il soggetto attivo con "coscienza e volontà" presenti una dichiarazione Iva e ometta il versamento entro il termine stabilito, ovverosia entro il 27 dicembre del successivo periodo d'imposta, delle somme in essa indicate a favore dell'Erario; tale elemento psicologico deve investire l'elemento costitutivo del reato costituito dal superamento della soglia di punibilità richiesta dalla legge, ciò che comporta che l'agente debba avere anche la consapevolezza che dette somme superino la soglia di euro cinquantamila».*

3) *«Il reato di cui all'art. 10-ter, d. lgs. n. 74/00 (Omesso versamento dell'IVA), quale reato a condotta "mista", in parte attiva ed in parte omissiva, non è configurabile a titolo di tentativo, in quanto, avuto riguardo alla parte di condotta*

penalmente rilevante (l'omissione), o il termine del 27 dicembre del successivo periodo d'imposta, entro il quale si deve adempiere, è scaduto, ed allora il reato è già consumato, oppure il predetto termine non è ancora scaduto, ed allora il soggetto obbligato può ancora adempiere».

9.2. Da quanto sopra esposto, conclusivamente, ne discende che la prospettazione del P.M. ricorrente non possa essere accolta, atteso che, ciò che rileva, ai fini della perseguibilità penale della condotta è che, nel momento in cui il reato giunge a consumazione (27 dicembre dell'anno d'imposta successivo a quello di riferimento), il soggetto tenuto non effettui "dolosamente" il versamento dell'IVA dichiarata, dovendo il giudice accertare l'esistenza del dolo generico omissivo, attesa la non configurabilità del tentativo, nel momento in cui il reato *de quo* si perfeziona, ossia alla data di scadenza ultima entro cui effettuare il versamento.

E', dunque, a tale momento che occorre riferirsi per accertare la configurabilità, sotto il profilo dell'elemento psicologico, dell'illecito penale *de quo*, atteso che la rilevata struttura mista della fattispecie (commissiva, quanto alla presentazione della dichiarazione; omissiva, quanto al mancato versamento, momento che qualifica la rilevanza penale del fatto), impedisce di ritenere punibile il delitto *de quo* a titolo di dolo eventuale nei casi in cui, come quello, in esame, il soggetto tenuto all'adempimento fiscale penalmente rilevante (cioè a versare l'IVA dichiarata) sia un soggetto diverso da quello che aveva posto in essere l'adempimento fiscale non ancora penalmente rilevante; se, infatti, la punibilità a titolo di dolo eventuale può prospettarsi in caso di coincidenza soggettiva tra chi presenta la dichiarazione IVA e chi omette di versare alla scadenza l'IVA dichiarata (sono i casi in cui, ad esempio, il mancato versamento avvenga per il superamento di temporanee crisi di liquidità dell'azienda o per la creazione di disponibilità finanziarie indebite per la commissione di altri reati), non altrettanto può affermarsi nel caso in cui, come quello in esame, all'atto della cessazione dalla carica di amministratori (peraltro, in tempi diversi, come nel caso oggetto di esame), il termine per il versamento non fosse ancora scaduto (la nomina del commissario giudiziale è avvenuta il 10 dicembre 2010), attesa la dichiarazione di stato di insolvenza della società contribuente.

L'eventualità del dolo, infatti, pur se positivamente valutabile in relazione alla condotta tenuta dagli amministratori sino alla cessazione della carica, deve però essere necessariamente riferita all'unica condotta penalmente rilevante, ossia al momento omissivo che incentra su di sé l'intero disvalore della

fattispecie, volta a tutelare l'interesse dell'Erario alla riscossione delle somme dovute a titolo di Iva in base alla relativa dichiarazione.

Diversamente, seguendo l'impostazione del P.M. ricorrente, finirebbe per assoggettarsi a sanzione penale chi, come nel caso di specie, è stato privato dell'amministrazione dell'impresa per *factum principis* (*rectius*, per provvedimento dell'A.G.) e, quindi, non per un fatto volontario (questo sì, doloso), finalizzato artatamente alla dismissione della carica di amministratore (come nel caso classico di nomina della testa di legno quale ultimo amministratore della società decotta), o alla presentazione "ad orologeria" di una richiesta di fallimento; in tali casi, evidentemente, non potrebbe dubitarsi della punibilità a titolo di dolo (certamente non eventuale, ma intenzionale) dell'omissione nel versamento dell'IVA dichiarata, attesa l'inequivoca preordinazione soggettiva di tali condotte rispetto alla condotta omissiva penalmente rilevante ex art. 10-ter, d. lgs. n. 74/00.

Deve, quindi, ritenersi corretta la soluzione offerta dal tribunale del riesame e dal GIP nell'ordinanza 8/01/2013, secondo cui la perseguibilità penale dei precedenti amministratori per l'illecito *de quo* richiedeva la prova, nella specie non fornita dal P.M., circa l'esistenza di un contributo causale, materiale o morale, all'omissione del versamento dell'imposta dovuta; diversamente, come precisato dai giudici di merito, non risulta che il commissario giudiziale, astrattamente responsabile per l'omissione penalmente rilevante, fosse in alcun modo collegato, ai sensi dell'art. 110 c.p. sotto il profilo psicologico, con le pregresse condotte attuate dai precedenti amministratori, considerando, inoltre, che, per effetto della pronuncia giudiziale dichiarativa di insolvenza e del contestuale commissariamento della società, la stessa esigibilità del credito tributario ed il suo pagamento non erano più dovuti *ex se*, ma soggiacevano ai modi, alle forme, ai tempi ed alle percentuali imposte dalla procedura concorsuale in conformità con lo specifico regime giuridico previsto dalla relativa normativa, vincolante anche il commissario.

Devono, quindi, affermarsi i seguenti, ed ulteriori, principi di diritto:

1) «*Ai fini della sussistenza del dolo generico richiesto per la punibilità del reato di cui all'art. 10 - ter, d. lgs. n. 74/00 (Omesso versamento dell'IVA), il giudice deve accertarne l'esistenza, attesa la non configurabilità del tentativo, nel momento in cui il reato si perfeziona, ossia alla data di scadenza ultima entro cui effettuare il versamento*».

2) «*La natura giuridica di reato a condotta mista (commissiva, quanto alla presentazione della dichiarazione; omissiva, quanto al mancato versamento, momento che qualifica la rilevanza penale del fatto), del reato di cui all'art. 10 -*

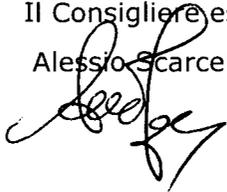
ter, d. lgs. n. 74/00 (Omesso versamento dell'IVA), è punibile, a titolo di dolo eventuale, in caso di coincidenza soggettiva tra chi presenta la dichiarazione IVA e chi omette di versare alla scadenza l'IVA dichiarata. Ne consegue, che la punibilità è esclusa nel caso in cui il soggetto tenuto all'adempimento fiscale penalmente rilevante (cioè, a versare l'IVA dichiarata) sia un soggetto diverso da quello che aveva presentato la dichiarazione IVA, salvo che la Pubblica Accusa non dimostri o l'esistenza di un'inequivoca preordinazione soggettiva della condotta rispetto all'omissione penalmente rilevante ex art. 10-ter, d. lgs. n. 74/00 (quale, ad esempio, un fatto volontario finalizzato artatamente alla dismissione della carica di amministratore), oppure l'esistenza, da parte di chi ha presentato la dichiarazione, di un contributo causale, materiale o morale - da valutarsi a norma dell'art. 110 cod. pen. -, all'omissione di chi, al momento della scadenza, sia obbligato al versamento dell'imposta dichiarata».

10. Alle considerazioni in precedenza svolte segue, pertanto, la dichiarazione di inammissibilità del ricorso del P.M.

P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso del P.M.
Così deciso in Roma, il 22 gennaio 2014

Il Consigliere est.
Alessio Scarcella



Il Presidente
Claudia Squassoni

