

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PALLA Stefano - Presidente -

Dott. ZAZA Carlo - rel. Consigliere -

Dott. SETTEMBRE Antonio - Consigliere -

Dott. CAPUTO Angelo - Consigliere -

Dott. FIDANZIA Andrea - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

C.M., nato il (OMISSIS);

B.L., nato il (OMISSIS);

avverso la sentenza del 03/03/2017 della CORTE APPELLO di TRENTO;

visti gli atti, il provvedimento impugnato e i ricorsi;

udita la relazione svolta dal Consigliere Dr. Carlo Zaza;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Dr. Orsi Luigi, che ha concluso per l'inammissibilità dei ricorsi;

udito il difensore di B.L., avv. Alessandro Nizzoli, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

Svolgimento del processo

1. C.M. e B.L. ricorrono avverso la sentenza del 3 marzo 2017 con la quale la Corte di appello di Trento, in parziale riforma della sentenza del Giudice dell'udienza preliminare del Tribunale di Trento del 30 dicembre 2015, confermava l'affermazione di responsabilità dei predetti per reati di bancarotta fraudolenta patrimoniale e documentale e per reati tributari commessi da entrambi quali amministratori di fatto della (OMISSIS) s.r.l., dichiarata fallita il 30 maggio 2011, e dal B. quale amministratore di fatto della (OMISSIS) s.r.l., dichiarata fallita il 5 novembre 2013,

assolvendo gli imputati da ulteriori addebiti, prosciogliendoli per altri reati dichiarati estinti per prescrizione e rideterminando le pene.

Il C. e il B. erano ritenuti responsabili, quali amministratori della (OMISSIS), dei reati di esposizione di elementi passivi fittizi, in base all'annotazione di fatture per operazioni inesistenti, nella dichiarazione Iva relativa al 2009, emissione di fatture fittizie nel 2009 nei confronti della (OMISSIS), emissione di fatture fittizie nel 2010 nei confronti della (OMISSIS) s.r.l., emissione di fatture fittizie nel 2009 nei confronti della (OMISSIS), emissione di fatture fittizie nel 2010 nei confronti della (OMISSIS), tenuta delle scritture contabili in modo da impedire la ricostruzione del patrimonio e del movimento degli affari della società, distrazione della somma di Euro 161.405 versata in pagamento dell'acquisto di un terreno in (OMISSIS) gravato da ipoteche e di valore inferiore, distrazione di macchinari ceduti alla (OMISSIS) senza corrispettivo, distrazione di macchinari non rinvenuti, distrazione di beni in leasing, distrazione di un escavatore, distrazione di autoveicoli ceduti alla (OMISSIS) ma rimasti in uso ad amministratori e dipendenti della fallita e omesso versamento di somme dovute all'erario per compensazione con crediti inesistenti nel 2009 e nel 2010.

Il B. era altresì ritenuto responsabile, quale amministratore della (OMISSIS), dei reati di esposizione di elementi passivi fittizi, in base all'annotazione di fatture per operazioni inesistenti, nelle dichiarazioni IVA relative agli anni dal 2009 al 2011, di esposizione di elementi passivi fittizi in base ad artifici diversi da fatture emesse per operazioni inesistenti, in particolare false dichiarazioni di intenti emesse dalla (OMISSIS), della (OMISSIS) s.r.l. e della (OMISSIS) s.r.l., nella dichiarazione IVA relativa al 2010, di emissione di fatture fittizie nei confronti della (OMISSIS) nel 2010, così modificata l'originaria imputazione di dichiarazione fraudolenta con artifici diversi da fatture fittizie, di distrazione della somma di Euro 710.000 versata alla (OMISSIS) in pagamento di un debito derivante da fatture fittizie e di tenuta delle scritture contabili in modo da impedire la ricostruzione del patrimonio e del movimento degli affari della società.

2. Il ricorrente C., premesso che per i reati tributari è decorso il termine prescrizione, deduce violazione di legge e vizio motivazionale sull'affermazione di responsabilità, lamentando che dalla motivazione della sentenza impugnata, peraltro genericamente riferita alla sentenza di primo grado, emerge la mancanza della prova dei requisiti che consentirebbero di qualificare l'imputato come amministratore di fatto della (OMISSIS), e rilevando in particolare che gli elementi indicati dalla Corte territoriale erano costituiti da due scritti anonimi e non riconducibili all'imputato, dalla irrilevante circostanza per la quale il C. aveva assunto la carica di amministratore di diritto della (OMISSIS) fino al 19 aprile 2007, e quindi precedentemente ai fatti contestati, da passaggi della relazione in cui il curatore manifestava la mera impressione che l'imputato fosse il soggetto operativo della società, da dichiarazioni della dipendente T.S. che indicavano il C. unicamente come persona che svolgeva mansioni commerciali e da dichiarazioni del coimputato B. con le quali lo stesso si attribuiva in realtà la gestione della (OMISSIS), illogicamente valorizzate come tali da non escludere che analoghe funzioni fossero svolte dal C.

3. Il ricorrente B. propone tre motivi.

3.1. Con il primo motivo deduce violazione di legge e vizio motivazionale sull'affermazione di responsabilità per il reato di bancarotta fraudolenta per distrazione, lamentando mancanza di motivazione sul tema prospettato con l'atto di appello in ordine alla sostanziale apparenza dell'operazione con la quale l'imputato dapprima versava nella (OMISSIS) la somma oggetto

dell'imputazione a titolo di riserva straordinaria per un futuro aumento di capitale e poi la prelevava per il pagamento in favore della (OMISSIS), ed alla conseguente inesistenza di alcuna effettiva sottrazione di risorse in danno della fallita, non costituendo adeguata risposta alla questione il breve riferimento della sentenza impugnata al sia pur momentaneo ingresso della somma nella disponibilità della (OMISSIS).

3.2. Con il secondo motivo deduce violazione di legge sull'affermazione di responsabilità per il reato di esposizione di elementi passivi fittizi in base ad artifici diversi da documenti emessi per operazioni inesistenti, nella dichiarazione IVA della (OMISSIS) relativa al 2010, rilevando che, contrariamente a quanto ritenuto nella sentenza impugnata, la clausola di riserva prevista dalla norma incriminatrice del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 3, riferita ai casi previsti dal precedente art. 2, esclude il concorso fra i reati previsti dai citati artt. 2 e 3, e comportava nella specie l'assorbimento del reato in esame in quello già contestato al B. nell'esposizione, nella stessa dichiarazione, di elementi derivanti da fatture fittizie.

3.3. Con il terzo motivo deduce violazione di legge sull'affermazione di responsabilità per il reato di emissione di fatture fittizie nei confronti della (OMISSIS), lamentando la violazione del principio di correlazione fra l'accusa e la decisione nella riqualf(OMISSIS)zione in tale ipotesi del reato di dichiarazione fraudolenta originariamente contestato, tenuto conto che quest'ultimo individuava l'attività di fatturazione come prodromica e strumentale a indicare nella dichiarazione un imponibile inferiore a quello effettivo consentendo l'evasione dell'IVA alla (OMISSIS), mentre nella fattispecie ritenuta la predetta attività risulta fine a se stessa e destinata a consentire l'evasione ad altri soggetti. Il ricorrente rileva che l'affermazione della sentenza impugnata, per la quale l'imputato non avrebbe riportato, a seguito della riqualficazione, una duplice condanna, rimanendo unitario il fatto oggetto dell'imputazione, non considera che per effetto diversa qualificazione giuridica l'imputato risponde di condotte integranti i diversi reati di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, artt. 3 e 8.

Motivi della decisione

1. I motivi dedotti dal ricorrente C. sull'affermazione di responsabilità sono inammissibili.

Le censure del ricorrente sulla qualifica di amministratore di fatto della fallita (OMISSIS), riconosciuta nei confronti del C., sono generiche, in primo luogo, laddove nella critica della valenza probatoria di taluni degli elementi, indicati a tal fine nella sentenza impugnata, gli stessi sono considerati in termini parziali, omettendo il confronto con tutti gli argomenti spesi dalla Corte territoriale a riguardo. In particolare, nel lamentare l'irrelevanza della carica di amministratore di diritto assunta dall'imputato precedentemente ai fatti contestati, non si considera che il tema era ulteriormente sviluppato dalla Corte di appello osservando come al C. fossero subentrati soggetti, quali dapprima S.S. e poi S.P., i quali non esercitavano effettivamente i poteri inerenti alla carica amministrativa, dato, questo, valutato come indiziante del perdurare di fatto della gestione dell'imputato; il rilievo, per il quale la decisione di condanna sarebbe fondata su mere impressioni riportate dal curatore in ordine all'amministrazione di fatto del C., trascura quanto ulteriormente osservato nella sentenza impugnata sul sostegno di tale asserzione in circostanze concrete riferite dal curatore, segnatamente il fatto che S.P., allorchè era sentito a chiarimenti dallo stesso curatore, mostrava di rivolgersi sempre al C. il quale ne indirizzava le risposte su aspetti dei quali lo S. appariva ignaro, nonchè l'accertata attività dell'imputato nella conclusione di contratti, nella proposta di operazioni e nell'individuazione di soluzioni commerciali; e la significatività delle dichiarazioni della teste T. era contestata limitandone riduttivamente il contenuto all'indicazione

del C. come impegnato in mansioni commerciali, ove dette dichiarazioni erano valorizzate dalla Corte territoriale nella descrizione della più specifica condotta con la quale il C., insieme al B., presentava alla stessa T. fogli manoscritti riportanti gli estremi delle fatture da emettere.

Il ricorso è altresì generico nel momento in cui non valuta assolutamente l'ulteriore elemento indicato dalla Corte di appello nel ruolo di primo piano assunto dal C., con il B., nelle operazioni relative alla richiesta di ammissione della società al concordato preventivo.

La genericità delle doglianze del ricorrente si manifesta infine nella discussione in termini frammentari della rilevanza probatoria dei singoli elementi, che non considera la conclusione attribuita nella sentenza impugnata alla loro concordanza; nell'ambito della quale l'impossibilità di ricondurre testualmente all'imputato il dattiloscritto rinvenuto presso lo studio dei commercialisti che assistevano la società e il manoscritto sequestrato presso lo studio del B., rilevata dal ricorrente, risulta non determinante a fronte della diversa significatività dimostrativa valutata dai giudici di merito con riguardo alla conferma dell'origine dei rapporti fra il C. ed il B. nella gestione paritaria della fallita.

L'inammissibilità del ricorso preclude l'esame della questione posta dal ricorrente in ordine al decorso, successivamente alla sentenza impugnata, del termine prescrizione per i reati tributari.

2. I motivi dedotti dal ricorrente B. sono infondati.

2.1. Sull'affermazione di responsabilità per il reato di bancarotta fraudolenta per distrazione, il lamentato vizio di carenza motivazionale sulle particolari caratteristiche dell'operazione, con la quale la somma oggetto dell'imputazione era dapprima versata nella (OMISSIS) a titolo di costituzione di una riserva straordinaria per un futuro aumento di capitale e poi prelevata e destinata alla (OMISSIS), è insussistente. Di tali particolarità si dava invero atto nella sentenza impugnata, osservandosi come le stesse non escludessero la natura distrattiva dell'operazione nel momento in cui era distratta una somma comunque entrata nella disponibilità della fallita. E nessuna illogicità è ravvisabile in questa argomentazione, essendo irrilevante la brevità del tempo intercorso fra il versamento ed il prelievo, quest'ultimo intervenuto su una somma già appartenente al patrimonio della società.

2.2. Sull'affermazione di responsabilità per il reato di esposizione di elementi passivi fittizi in base ad artifici diversi da documenti emessi per operazioni inesistenti, nella dichiarazione IVA della (OMISSIS) relativa al 2010, il tema posto dal ricorrente concerne la possibilità del concorso fra tale reato e quello di esposizione di elementi passivi fittizi derivanti dall'annotazione di fatture per operazioni inesistenti, contestato all'imputato relativamente alle dichiarazioni IVA presentate per gli anni dal 2009 al 2011 e, quindi, fra esse, alla stessa dichiarazione afferente l'annualità 2010 per la quale è contestato il reato in discussione.

La tesi difensiva, per la quale il reato di dichiarazione fraudolenta mediante artifici diversi da fatture fittizie, previsto dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 3, sarebbe assorbito in quello di dichiarazione fraudolenta mediante uso di dette fatture incriminato dall'art. 2 dello stesso decreto, è proposta essenzialmente sulla base della clausola introduttiva dell'art. 3, costituita dall'espressione "fuori dei casi previsti dall'art. 2".

La presenza di detta clausola, tuttavia, non deve distogliere l'attenzione dagli elementi strutturali che differenziano la fattispecie incriminatrice dell'art. 3 da quella dell'articolo precedente. Mentre

quest'ultima si esaurisce nella condotta di chi, al fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ind(OMISSIS) nella dichiarazione annuale elementi passivi fittizi, l'ipotesi prevista dall'art. 3, ferma restando la finalità di evasione fiscale, incrimina chi, sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento, indica nella dichiarazione elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi, in modo da sottrarre elementi attivi all'imposizione e da evadere le imposte in misure superiori a determinate soglie indicate dalla norma; e contiene dunque, nella descrizione del fatto tipico, più elementi specializzanti rispetto alla fattispecie di cui all'art. 2, che la giurisprudenza di legittimità ha avuto modo di indicare nella limitazione dei soggetti agenti a coloro che sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili, nella redazione di dette scritture in modo da fornire una falsa rappresentazione dell'imponibile e nel superamento delle soglie di punibilità (Sez. 3, n. 46785 del 10/11/2011, Acitorio, Rv. 251622).

In questa prospettiva, la clausola introduttiva di cui sopra ha la funzione di connotare la fattispecie prevista dall'art. 3 dell'ulteriore elemento differenziale dato dalla necessità che i mezzi fraudolenti, utilizzati per alterare le scritture contabili e, conseguentemente, il risultato della dichiarazione annuale, siano diversi da documenti attestanti operazioni inesistenti; ma non può in alcun modo determinare l'assorbimento del reato di cui all'art. 3 in quello previsto dall'articolo precedente, nel caso in cui il soggetto attivo utilizzi, per la compilazione della dichiarazione fraudolenta, sia documenti relativi ad operazioni inesistenti che altri mezzi artificiosi. Correttamente, pertanto, si riteneva nella sentenza impugnata che i due reati concorrono laddove nella stessa dichiarazione annuale siano indicate differenti tipologie di elementi passivi fittizi, sulla base rispettivamente dell'annotazione di fatture per operazioni inesistenti e dell'impiego di altri documenti diversamente rappresentativi di una falsa realtà contabile.

2.3. Sull'affermazione di responsabilità per il reato di emissione di fatture fittizie nei confronti della (OMISSIS), il ricorrente ripropone infine la questione di violazione del principio di correlazione fra imputazione e condanna, nella riqualificazione del fatto originariamente contestato come dichiarazione fraudolenta, che veniva correttamente ritenuta infondata nella sentenza impugnata in base alla dirimente osservazione per la quale il nucleo essenziale del fatto rimaneva identif(OMISSIS)to nell'emissione di fatture per operazioni inesistenti a fini di evasione fiscale. Non sono rilevanti in contrario le argomentazioni proposte nel ricorso sulla strumentalità della condotta di emissione delle fatture, nell'imputazione originaria, alla compilazione di una dichiarazione fraudolenta, nel momento in cui la condotta stessa era in tal modo comunque ricompresa attualmente nella contestazione iniziale; nè rileva che la ritenuta finalità di evasione sia riferita al vantaggio di terzi e non della società emittente (OMISSIS), trattandosi di un elemento insito nell'emissione di fatture nei confronti di altri soggetti, come tale oggetto di una contestazione in fatto rispetto alla quale il ricorrente non deduce il concreto pregiudizio derivante per la difesa dalla diversa qualificazione giuridica del fatto.

3. Alla declaratoria di inammissibilità del ricorso proposto dal C. segue la condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali e di una somma in favore della Cassa delle Ammende che, valutata l'entità della vicenda processuale, appare equo determinare in Euro 2000.

Il ricorso proposto dal B. deve essere rigettato, seguendone la condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali. Per i reati oggetto di tale ricorso non risulta decorso il termine prescrizione, mentre il giudicato formatosi sugli altri reati preclude l'esame dell'eventuale

decorrenza di detto termine, secondo i principi affermati dalla giurisprudenza di legittimità (Sez. 3, n. 974 del 2/11/2003, Comalli, Rv. 227678; Sez. 4, n. 31468 del 4/0/2002, Costa, Rv. 222391).

P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso di C.M. e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali e della somma di Euro 2000,00 in favore della Cassa delle Ammende.

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

Così deciso in Roma, il 26 aprile 2018.

Depositato in Cancelleria il 25 maggio 2018

Fallimenti e Società.it