



17060-19

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

Composta da

Grazia Lapalorcia	- Presidente -	Sent. n. sez. 42
Claudio Cerroni	- Consigliere -	UP - 10/01/2019
Antonella Di Stasi	- Consigliere -	R.G.N. 32007/2018
Gianni Filippo Reynaud	- Relatore -	
Giuseppe Noviello	- Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da

(omissis) , nato a (omissis)

avverso la sentenza del 19/10/2017 della Corte di appello di Messina

visti gli atti, il provvedimento impugnato, il ricorso e la memoria presentata dalla parte civile;

sentita la relazione svolta dal consigliere Gianni Filippo Reynaud;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Luigi Cuomo, che ha concluso chiedendo l'annullamento con rinvio della sentenza impugnata.

Ry

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 19 ottobre 2017, la Corte d'appello di Messina, giudicando sull'appello proposto dall'odierno ricorrente, ha parzialmente riformato la sentenza appellata, dichiarando non doversi procedere in relazione ai reati tributari di cui all'art. 10 *ter* d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, per i quali in primo grado era intervenuta condanna, essendo gli stessi estinti per prescrizione, e ha confermato le ulteriori statuizioni, vale a dire la condanna generica al risarcimento dei danni in favore della parte civile Agenzia delle Entrate e la confisca dei beni dell'imputato sottoposti a sequestro conservativo.

2. Avverso la sentenza di appello, ha proposto ricorso il difensore dell'imputato, deducendo i motivi di seguito enunciati nei limiti strettamente necessari per la motivazione ai sensi dell'art. 173, comma 1, disp. att. cod. proc. pen.

3. Con il primo motivo, si deducono inosservanza di norme processuali stabilite a pena di nullità - con conseguente nullità della sentenza di primo grado e di quella di appello - e manifesta illogicità della motivazione per non aver la Corte territoriale accolto l'eccezione d'incompetenza territoriale tempestivamente proposta e disattesa dal Tribunale di Messina e coltivata in appello con apposito motivo di gravame. Rileva il ricorrente che con riguardo al reato contestato nel proc. pen. n. 8351/10 RGNR - relativo all'omesso versamento IVA della società (omissis) Srl per l'anno 2007 - era territorialmente competente il Tribunale di Napoli, trovandosi in quel circondario la sede della società al momento di consumazione del reato omissivo (28 dicembre 2008), come emerge dalla visura camerale prodotta in giudizio e allegata al ricorso per cassazione, sicché sarebbe incorso in errore il giudice d'appello nel disattendere il motivo di gravame osservando che la sede legale sarebbe stata trasferita in (omissis) soltanto nel 2009, successivamente alla commissione dei reati. Si aggiunge in ricorso che l'interesse ad ottenere la declaratoria di nullità delle sentenze di primo e secondo grado per violazione delle norme processuali sulla competenza per territorio risiede nella conseguente caducazione delle statuizioni sul risarcimento del danno alla parte civile e sulla confisca confermate in appello.

4. Con il secondo motivo - premesso che la costituzione di parte civile ed il sequestro conservativo erano avvenuti esclusivamente nel proc. n. 8351/10 RGNR, prima che allo stesso fosse riunito al proc. n. 290/11 RGNR - si deducono violazione della legge penale e di norme processuali stabilite a pena di nullità e

manca di motivazione in ordine alla conferma delle suddette statuizioni contenute nella sentenza di primo grado, che si sarebbe invece dovuta annullare perché resa da giudice territorialmente incompetente, non potendosi in tal caso fare applicazione dell'art. 578 cod. proc. pen.

5. Con il terzo motivo si lamenta violazione degli artt. 316 e 317 cod. proc. pen. e 322 *ter* cod. pen., nonché vizio di motivazione con riguardo alla disposta confisca dei beni sottoposti a sequestro conservativo. Trattandosi di reati consumati prima della modifica dell'art. 322 *ter* cod. pen. operata con l. 6 novembre 2012, n. 190, secondo il ricorrente non si sarebbe potuto disporre la confisca per equivalente del profitto dei reati tributari ascritti, confisca che in ogni caso sarebbe stata preclusa dalla declaratoria di estinzione dei reati. In assenza di motivazione non sarebbe peraltro comprensibile quale natura giuridica abbia il provvedimento di confisca, tenendo anche conto del fatto che i beni erano stati sottoposti soltanto a sequestro conservativo e non anche a sequestro preventivo finalizzato alla confisca. In ogni caso, il provvedimento sarebbe illegittimo – come pure già il sequestro – trattandosi di beni personali dell'imputato, non appartenenti invece alla società, unico soggetto obbligato nei confronti del Fisco, a nulla rilevando la violazione del dovere di vigilanza dell'amministratore su cui la sentenza impugnata ha invece fondato la conferma della statuizione resa in primo grado.

6. Con l'ultimo motivo di ricorso si deducono violazione di legge e vizio di motivazione con riguardo al riconoscimento dell'elemento soggettivo dei reati ascritti senza che fossero valutate le doglianze e le allegazioni documentali dell'appellante.

7. Con memoria del 12 dicembre 2018, la parte civile Agenzia delle Entrate ha chiesto respingersi il ricorso, argomentando l'infondatezza dei motivi proposti.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Quand'anche fossero corrette le deduzioni in fatto rappresentante dal ricorrente circa l'ubicazione della sede della società al momento della consumazione del reato, i primi due motivi di ricorso – da trattarsi congiuntamente poiché fondati sul medesimo presupposto della violazione sulle regole previste per l'individuazione del giudice territorialmente competente – sono infondati. Diversamente da quanto si sostiene, infatti, la competenza per territorio con riguardo al reato di cui all'art. 10 *ter* d.lgs. 74 del 2000 non va



individuata in relazione al luogo in cui ha sede il soggetto IVA al momento della scadenza dell'obbligo contributivo penalmente sanzionato.

1.1. Reputa, di fatti, il Collegio che non possa essere completamente seguito il principio, affermato da questa Corte, secondo cui, in tema di reati tributari, la competenza per territorio in relazione al reato di omesso versamento di IVA di cui all'art. 10-ter del d.lgs. n. 74 del 2000 va individuata nel luogo in cui si verifica l'omissione del versamento del tributo ex art. 8 cod. proc. pen., che coincide con quello ove si trova la sede effettiva dell'azienda, nel senso di centro della attività amministrativa e direttiva dell'impresa, attesa la non applicabilità del criterio di cui all'art. 18, comma secondo, del d.lgs. n. 74 del 2000, riferito ai soli delitti da esso previsti al capo I del titolo II (Sez. 3, n. 27701 del 01/04/2014, Santacroce, Rv. 260110; nello stesso senso, con riguardo al reato di cui all'art. 10 bis d.lgs. 74 del 2000, Sez. 3, n. 23784 del 16/12/2016, dep. 2017, Mosetter, Rv. 269983).

In particolare, la citata giurisprudenza merita certamente adesione laddove rileva che, essendo il reato di omesso versamento dell'IVA collocato nel capo secondo del titolo secondo del decreto, non viene in rilievo la speciale regola sulla competenza per territorio stabilita dall'art 18, comma 2, d.lgs. 74 del 2000, giusta la quale, «per i delitti previsti dal capo I del titolo II il reato si considera consumato nel luogo in cui il contribuente ha il domicilio fiscale» e deve invece farsi applicazione della generale previsione, contenuta nel primo comma della disposizione, secondo cui «se la competenza per territorio per i delitti previsti dal presente decreto non può essere determinata a norma dell'art. 8 del codice di procedura penale, è competente il giudice del luogo di accertamento del reato».

Essendo il delitto previsto dall'art. 10 ter d.lgs. 74 del 2000 un reato omissivo istantaneo, il rinvio al codice di rito contenuto nella richiamata disposizione va necessariamente operato all'art. 8, comma 1, cod. proc. pen., a mente del quale «la competenza per territorio è determinata dal luogo in cui il reato è stato consumato» e, trattandosi di condotta omissiva, tale luogo coincide con quello in cui si sarebbe dovuta compiere l'azione doverosa, vale a dire il versamento al Fisco dell'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale presentata per il precedente anno d'imposta.

1.2. Il punto è – reputa il Collegio – che, se è ben vero che, “di regola”, come afferma la sentenza Santacroce, il versamento viene effettuato nel luogo in cui si trova la sede operativa del soggetto IVA, si tratta di soluzione non obbligata, potendo questi adempiere l'obbligo, quantomeno dal 1° ottobre 2006, presso qualsiasi concessionario o intermediario avente sede sul territorio nazionale. Non v'è, invero, un unico luogo in cui è possibile effettuare il

versamento dell'IVA, ma la condotta doverosa la cui omissione integra il reato contestato può essere tenuta in tanti, alternativi, luoghi. E' impossibile, quindi, individuare il *locus commissi delicti* ai sensi della regola generale di cui all'art. 8, comma 1, cod. proc. pen. e, non essendo stato previsto il ricorso alle regole suppletive contenute nell'art. 9 cod. proc. pen., soccorre il criterio residuale stabilito in materia penale tributaria del luogo di accertamento del reato. Detto criterio – peraltro espressamente richiamato in via residuale anche dall'art. 18, comma 2, d.lgs. 74 del 2000 - è del resto funzionale all'opportunità di radicare il processo ove ha sede l'ufficio tributario o di polizia che ha effettuato l'accertamento.

Appare allora più corretto – e dev'essere qui ribadito – l'orientamento secondo cui, in tema di delitto di omesso versamento dell'Iva, ai fini della individuazione della competenza per territorio, non può farsi riferimento al criterio del domicilio fiscale del contribuente, ma deve ricercarsi il luogo di consumazione del reato ai sensi dell'art. 8 cod. proc. pen.; ne consegue che, essendo impossibile individuare con certezza il suddetto luogo di consumazione, siccome l'adempimento dell'obbligazione tributaria può essere effettuato anche presso qualsiasi concessionario operante sul territorio nazionale, va applicato il criterio sussidiario del luogo dell'accertamento del reato indicato dall'art. 18, comma primo, d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74, prevalente, per la sua natura speciale, rispetto alle regole generali dettate dall'art. 9 cod. proc. pen. (Sez. 1, n. 44274 del 24/09/2014, Tirabasso, Rv. 260801).

Nella motivazione di detta condivisibile sentenza, che del pari consapevolmente si discosta dal diverso precedente affermato con la decisione Santacroce sopra citata, si legge che tale ultima pronuncia *«riconosce che "formalmente" il reato di cui all'art. 10 ter non è soggetto alla regola di cui all'art. 18, comma 2, perché inserito nel capo 2^ del titolo 1^, ma ravvisa profili di analogia con i reati di dichiarazione e ritiene di poter applicare lo stesso criterio di collegamento per la determinazione della competenza territoriale in assenza di una puntuale analisi delle fattispecie criminose, che per la verità soltanto all'apparenza sono accomunate nelle caratteristiche fattuali, mentre divergono quanto alla condotta materiale non compiuta, - da un lato la presentazione di una dichiarazione o di una dichiarazione veritiera negli elementi attivi o passivi esposti, dall'altro il versamento all'Erario degli importi dovuti a titolo di imposta sul valore aggiunto»* (Sez. 1, n. 44274 del 24/09/2014, Tirabasso). Dovendo farsi applicazione dell'art. 18, comma 1, d.lgs. 74 del 2000, la sentenza prosegue affermando che *«va dunque ricercato il luogo di consumazione del reato secondo le indicazioni dettate dall'art. 8 c.p.p. Nel caso specifico l'omissione si è perfezionata alla scadenza del termine prescritto nel*

luogo ove avrebbe dovuto eseguirsi l'obbligazione tributaria sotto forma di versamento dell'importo spettante all'Erario, che però, secondo la regolamentazione introdotta dal D.P.R. n. 322 del 1998, art. 3 avrebbe potuto avvenire in via telematica mediante intermediari appositamente incaricati, oppure presso qualsiasi concessionario operante sul territorio nazionale, stante l'avvenuta eliminazione dell'obbligo di effettuare il versamento all'esattoria nella cui circoscrizione il contribuente ha il domicilio fiscale... Tali rilievi impediscono di individuare con certezza il luogo di consumazione del reato, per cui va applicato il criterio sussidiario di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 18, comma 1, prevalente per la sua natura speciale rispetto alle regole generali dell'art. 9 c.p.p.» (Sez. 1, n. 44274 del 24/09/2014, Tirabasso).

La disciplina fiscale di riferimento al momento della commissione dei fatti, tuttora vigente, è quella di cui all'art. 37, comma 49, d.l. 4 luglio 2006, n. 223, conv., con modiff., in l. 4 agosto 2006, n. 248, secondo cui, «a partire dal 1° ottobre 2006, i soggetti titolari di partita IVA sono tenuti ad utilizzare, anche tramite intermediari, modalità di pagamento telematiche delle imposte, dei contributi e dei premi di cui all'articolo 17, comma 2, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e delle entrate spettanti agli enti ed alle casse previdenziali di cui all'articolo 28, comma 1, dello stesso decreto legislativo n. 241 del 1997». Questa disciplina – che ha integrato il disposto contenuto nell'art. 38 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 – prevede dunque il pagamento delle imposte unicamente a mezzo del c.d. modello F24 telematico, direttamente dal contribuente, attraverso qualsiasi sportello delle aziende di credito abilitate, oppure, come ricorda la sentenza Tirabasso, attraverso gli intermediari di cui all'art. 3 d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, che, oltre a provvedere all'inoltro delle dichiarazioni, sono altresì autorizzati ad effettuare i versamenti (cfr. art. 2, comma 10-bis, d.l. 30 settembre 2005, n. 203, conv., con modiff., in l. 2 dicembre 2005, n. 248).

Il delineato quadro normativo – che ha dematerializzato il pagamento – non consente, pertanto, di individuare un unico luogo in cui l'obbligo penalmente sanzionato va (telematicamente) adempiuto, con conseguente impossibilità di applicare la regola di cui all'art. 8, comma 1, cod. proc. pen. ai fini dell'individuazione del giudice territorialmente competente e necessità di fare ricorso al criterio residuale del luogo dell'accertamento del reato, nel caso di specie, stando al capo d'imputazione, ^(omissis).

2. L'ultimo motivo di ricorso – da affrontarsi a questo punto pregiudizialmente rispetto al terzo, poiché attinente al merito – è inammissibile per genericità.

Disattendendo il motivo di gravame proposto sul punto, la sentenza impugnata, richiamando la consolidata giurisprudenza di legittimità in materia, ha ritenuto che la condizione di difficoltà economica della società non poteva escludere la sussistenza del dolo generico richiesto per l'integrazione del reato. Il ricorrente si limita a contestare la carenza e manifesta illogicità della motivazione sul punto con stringata, e del tutto generica, doglianza, lamentando che «pur essendo state offerte alla Corte Territoriale varie argomentazioni in merito al lamentato difetto dell'elemento soggettivo dei reati in contestazione ed alla nullità assoluta della sentenza di primo grado in punto motivazionale, anche la Corte d'Appello ha inteso fornire una motivazione solo apparente sul punto» omettendo «integralmente la valutazione delle allegazioni documentali fornite dalla difesa».

Secondo il consolidato orientamento di questa Corte, è inammissibile il ricorso per cassazione i cui motivi si limitino a lamentare l'omessa valutazione, da parte del giudice dell'appello, delle censure articolate con il relativo atto di gravame, rinviando genericamente ad esse, senza indicarne il contenuto, al fine di consentire l'autonoma individuazione delle questioni che si assumono irrisolte e sulle quali si sollecita il sindacato di legittimità, dovendo l'atto di ricorso contenere la precisa prospettazione delle ragioni di diritto e degli elementi di fatto da sottoporre a verifica (Sez. 3, n. 35964 del 04/11/2014, dep. 2015, B. e a., Rv. 264879; Sez. 2, n. 13951 del 05/02/2014, Caruso, Rv. 259704; Sez. 2, n. 9029 del 05/11/2013, dep. 2014, Mirra, Rv. 258962).

3. Il terzo motivo di ricorso è invece fondato.

Nel ritenere la colpevolezza dell'imputato per i reati di omesso versamento dell'IVA a lui ascritti quale legale rappresentante di due diverse società, la sentenza di primo grado ha disposto la confisca di quanto in sequestro senza rendere al riguardo alcuna specifica motivazione e senza neppure indicare le ragioni di diritto che fondavano la statuizione. La sentenza impugnata, riepilogando i motivi di gravame, attesta che l'appellante aveva censurato la confisca così disposta perché afferente a beni sottoposti a sequestro conservativo che aveva colpito immobili dell'imputato, conferiti in un fondo patrimoniale, insuscettibili di pignoramento. Nel respingere sul punto il gravame e nel confermare la statuizione pur dichiarando i reati estinti per prescrizione, la sentenza, da un lato, reputa legittima la confisca di beni sottoposti a sequestro conservativo «trattandosi di misura emessa per impedire il rischio di dispersione delle garanzie del creditore» e, d'altro lato, disattende l'ulteriore doglianza, avanzata sul presupposto che si trattava di beni personali dell'imputato, sul rilievo che il legale rappresentante di una società risponde «di omessa

presentazione della dichiarazione IVA anche per violazione del dovere di vigilanza».

3.1. Osserva al riguardo il Collegio che tale ultima argomentazione – che fa riferimento ad una condotta di omessa presentazione di dichiarazione fiscale, diversa da quella di omesso pagamento oggetto di contestazione – appare incomprensibile. Né la generica affermazione può essere posta in relazione ad una responsabilità dell'imputato idonea a giustificare nei suoi confronti la confisca dei beni personali. In particolare, quanto alla confisca per equivalente del profitto del reato all'epoca dei fatti stabilita dall'art. 322 *ter* cod. pen. in forza dell'art. 1, comma 143, l. 24 dicembre 2007, n. 244 – che, diversamente da quanto si opina in ricorso, richiamando la citata disposizione penale sia nel primo, sia nel secondo comma, imponeva la confisca per equivalente del profitto anche anteriormente alle modifiche apportate a detta disposizione dalla l. 190 del 2012 (cfr., di recente, Sez. 6, n. 10598 del 30/01/2018, Cristaudo, Rv. 272720) – basti richiamare il principio secondo cui, il giudice, nel dichiarare la estinzione del reato per intervenuta prescrizione, non può disporre, atteso il suo carattere afflittivo e sanzionatorio, la confisca per equivalente delle cose che ne costituiscono il prezzo o il profitto (Sez. U, n. 31617 del 26/06/2015, Lucci, Rv. 264435). La confisca del profitto per equivalente, dunque, non era nella specie consentita.

Quanto alla confisca dei beni sottoposti a sequestro conservativo – ciò che, a ben vedere, risulta essere stato effettuato nel caso di specie in difetto di diversa argomentazione, senza che possa in questa sede porsi in discussione la sussistenza dei presupposti per disporre il sequestro conservativo, semmai da contestarsi a suo tempo ai sensi dell'art. 318 cod. proc. pen. – reputa il Collegio che si tratti di misura illegittima. Non solo non v'è alcuna norma di legge che imponga – o consenta – la confisca dei beni sottoposti a sequestro conservativo, ma tale conclusione contrasta con la lettera e con la *ratio* della specifica disciplina.

Ed invero, l'art. 320, comma 1, cod. proc. pen. stabilisce che «il sequestro conservativo si converte in pignoramento quando diventa irrevocabile la sentenza di condanna al pagamento di una pena pecuniaria ovvero quando diventa esecutiva la sentenza che condanna l'imputato e il responsabile civile al risarcimento del danno in favore della parte civile» e in tali casi – aggiunge il capoverso della disposizione – «l'esecuzione forzata sui beni sequestrati ha luogo nelle forme prescritte dal codice di procedura civile». Si comprende, pertanto, come il legislatore – implicitamente, ma chiaramente – escluda che il sequestro conservativo, a differenza di quello preventivo disposto ai sensi dell'art. 321, comma 2, cod. proc. pen., abbia il suo naturale epilogo nella confisca dei beni

sottoposti a vincolo, ciò che impedirebbe il soddisfacimento degli interessi a tutela dei quali la cautela reale viene disposta. Il trasferimento dei beni confiscati in favore dello Stato, di fatti, impedirebbe che sugli stessi possano soddisfarsi, ad es., i danneggiati costituiti parte civile, ai quali, ex art. 316, comma 3, cod. proc. pen., il sequestro conservativo giova anche laddove sia stato richiesto dal pubblico ministero.

Nel caso di specie viene proprio in rilievo la situazione da ultimo descritta, poiché lo stesso ricorrente riferisce (p. 8 ricorso) che il sequestro dei beni immobili dell'imputato è stato concesso esclusivamente a garanzia del credito dell'Agenzia delle Entrate in relazione all'ipotesi delittuosa di evasione fiscale per l'anno 2007 imputabile alla (omissis) Srl. La sentenza di primo grado ha disposto la condanna generica dell'imputato in favore dell'Agenzia delle Entrate costituita parte civile e, ai sensi dell'art. 578 cod. proc. pen., il giudice d'appello, nel dichiarare i reati estinti per prescrizione, ha nel resto confermato la sentenza appellata, facendo dunque riferimento anche a tale statuizione, senza che ciò abbia peraltro formato oggetto di specifico motivo di ricorso in questa sede. Le doglianze al proposito proposte dall'imputato, di fatti, si limitano a contestare la legittimità di tale statuizione con riguardo alla dedotta – e già esclusa – nullità della sentenza per incompetenza territoriale, nonché ad un generico riferimento al fatto che, trattandosi di debito tributario della società, l'imputato non sarebbe in proprio obbligato, così trascurando il fatto che (omissis) è stato condannato al risarcimento del danno derivante dal reato di omesso versamento dell'IVA a lui imputabile non già in forza di una preesistente obbligazione civile fondata sulla disciplina tributaria, ma, ai sensi dell'art. 185, secondo comma, cod. pen., quale autore della condotta illecita delittuosa da cui il danno è derivato.

La sentenza impugnata deve pertanto essere annullata senza rinvio limitatamente alla disposta confisca – qui da eliminarsi - dei beni in sequestro, i quali, pertanto, rimarranno sottoposti a vincolo sino alla sentenza definitiva del giudice civile, operando soltanto in tal momento la conversione laddove sia accertato e liquidato il danno. Ed invero, ai sensi del già richiamato art. 320, comma 1, cod. proc. pen., la conversione del sequestro conservativo in pignoramento, a seguito del passaggio in giudicato della sentenza penale di condanna al risarcimento in favore della parte civile, presuppone che la pronuncia abbia dichiarato l'esistenza di un credito certo, liquido ed esigibile, così da costituire titolo esecutivo; di talché, nel caso di condanna generica, detta conversione si verifica solo in seguito al passaggio in giudicato della sentenza del giudice civile, il quale, sulla base della certezza del danno acquisita in sede



penale, abbia proceduto alla sua liquidazione. (Sez. 4, n. 9851 del 19/01/2015, Biagini, Rv. 262439).

Nel resto, il ricorso, complessivamente infondato, dev'essere rigettato.

La soccombenza soltanto parziale del ricorrente giustifica la compensazione nella congrua misura di un terzo delle spese sostenute nel presente grado dalla parte civile, con condanna del primo a rifondere all'Agenzia delle Entrate i restanti due terzi, che – tenendo conto del fatto che sono liquidabili soltanto le fasi di studio ed introduttiva del giudizio (in relazione alla memoria predisposta e tempestivamente depositata), non essendo la parte civile intervenuta all'udienza – possono essere equitativamente liquidate, in difetto di notula, in Euro 2.400,00 oltre accessori di legge (di cui per 600 per studio ed il resto per la redazione della memoria).

P.Q.M.

Annulla senza rinvio la sentenza impugnata limitatamente alla confisca, che elimina.

Rigetta nel resto il ricorso e dichiara compensate tra le parti per un terzo le spese di parte civile, condannando il ricorrente alla rifusione alla parte civile dei residui due terzi, che per detta parte liquida in Euro 2.400 oltre accessori di legge

Così deciso il 10 gennaio 2018.

Il Consigliere estensore

Gianni Filippo Reynaud



Il Presidente

Grazia Lapalorcia

