

Cassazione severa con gli amministratori: dimettersi dalla carica non mette in salvo

# Omessa Iva, punibilità ampia

## Scattano le manette per chi ha firmato la dichiarazione

Pagina a cura  
DI STEFANO LOCONTE  
E GIULIA MARIA MENTASTI

**D**imettersi dalla carica non salva, poiché risponde del reato tributario l'amministratore anche se cessa dall'incarico prima della scadenza della liquidazione dell'Iva: è quanto emerge dalla sentenza n. 3228 del 27 gennaio 2021, con cui la terza sezione penale della Cassazione ha affermato che risponde del reato di omesso versamento Iva chi, avendo presentato la dichiarazione annuale e pur non essendo poi formalmente tenuto, anche per fatti sopravvenuti (perché ad esempio si è dimesso dalla carica di amministratore), al pagamento dell'imposta nel termine previsto dall'art. 10-ter dlgs 74/2000, abbia fornito un contributo causale, anche solo morale, all'omissione operata dalla società.

**Il caso.** Nel caso in esame la Corte di appello di Milano aveva confermato la sentenza del tribunale di Milano che aveva condannato l'ex socio accomandatario di una società in accomandita semplice, in concorso con l'amministratore in carica al momento della scadenza dell'adempimento fiscale, per il reato di omesso versamento Iva di cui all'art. 10-ter dlgs 74/2000, in quanto, secondo la ricostruzione operata dal giudice di merito, la perdita della carica sociale e il subentro di una testa di legno a capo della società sarebbero state proprio volontariamente preordinate dall'imputato per andare esente da responsabilità. Il suddetto aveva proposto ricorso, invocando un indirizzo giurisprudenziale che a suo avviso stabiliva l'impossibilità di ritenere responsabile colui che avesse perso la qualifica di rappresentante legale con subentro di altro soggetto; inoltre, asseriva l'assenza di indici fattuali da cui desumere l'asserita preordinata dimissione dalla carica di amministratore, sostenendo come a tal fine non potesse essere dirimente la mera cessione di quote, a cui aveva conseguito automaticamente, trattandosi di società in accomandita semplice, la cessazione della carica di amministratore.

**Il concorso nel reato proprio.** La pronuncia merita particolare rilievo per il percorso argomentativo con cui i giudici, pur dinanzi al dato formale della cessazione dalla carica al momento del termine di cui all'art. 10-ter dlgs 74/2000, abbiano addebitato il reato all'ex socio amministratore.

Utile un inquadramento giuridico della questione, partendo dall'art. 110 c.p., secondo cui «quando più persone concorrono nel medesimo reato, ciascuna di esse soggiace alla pena per questo stabilita, salvo le di-

La sentenza per punti	
Cass. pen. n. 3228/2021	
<b>Il reato di omesso versamento Iva</b>	Art. 10-ter, dlgs 74/2000: «È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a euro 250 mila per ciascun periodo d'imposta»
<b>La struttura bifasica</b>	L'art. 10-ter, dlgs 74/2000 presenta una struttura bifasica il cui presupposto è costituito: <ul style="list-style-type: none"> <li>• sia dal compimento di operazioni imponibili comportanti l'obbligo di effettuare il versamento periodico dell'Iva</li> <li>• sia dalla presentazione della dichiarazione annuale Iva relativa all'anno precedente</li> </ul>
<b>Il concorso nel reato</b>	Art. 110 c.p.: «Quando più persone concorrono nel medesimo reato, ciascuna di esse soggiace alla pena per questo stabilita, salvo le disposizioni degli articoli seguenti»
<b>L'«estraneo» e il reato fiscale</b>	Affinché sia invocabile il concorso dell'«estraneo» (ovvero del soggetto diverso dall'amministratore della società) nel reato fiscale dovrà accertarsi: <ul style="list-style-type: none"> <li>• oltre a una pluralità di agenti</li> <li>• e alla realizzazione della fattispecie incriminatrice</li> <li>• il contributo causale (sia esso materiale o morale) di ciascun partecipante alla verifica del fatto tipico</li> <li>• nonché l'elemento psicologico, in termini di rappresentazione e volontà</li> </ul>
<b>Questione</b>	Può rispondere del reato di omesso versamento Iva chi abbia solo presentato la dichiarazione annuale, senza poi essere tenuto, per cessazione dalla carica di amministratore, al pagamento dell'imposta nel termine previsto?
<b>Risposta</b>	Sì, risponde del reato se: <ul style="list-style-type: none"> <li>• risulti provato che abbia preordinato la condotta rispetto all'omissione del versamento (ad esempio, dimettendo artatamente la carica di amministratore della persona giuridica soggetto Iva)</li> <li>• ovvero abbia fornito un contributo causale, materiale o morale, all'omissione operata da parte della persona obbligata al momento della scadenza al versamento dell'imposta dichiarata</li> </ul>

sposizioni degli articoli seguenti», nonché dall'interpretazione del dettato normativo concorde nel riconoscere la possibilità del concorso dell'«extraneus» nei cosiddetti «reati propri», cioè nei reati che possono essere posti in essere solo dai soggetti in possesso di una certa qualifica, come nel caso dei delitti tributari, realizzabili unicamente dal contribuente (nel caso di società dall'amministratore- legale rappresentante) obbligato nei confronti del fisco.

Dunque, affinché sia invocabile il concorso dell'«estraneo» nel reato fiscale, dovrà accertarsi l'integrazione degli elementi strutturali normativamente previsti dall'art. 110 c.p., ovvero, oltre a una pluralità di agenti, la realizzazione della fattispecie incriminatrice (c.d. elemento oggettivo del reato) da parte di taluno dei concorrenti e il contributo causale (sia esso materiale o morale) di ciascun partecipante alla verifica del fatto tipico; nonché l'elemento psicologico, in termini di rappresentazione e volontà del concorrente che la sua condotta aderisca all'illecito altrui. In altre parole, dovrà essere provato

se sia stato consapevolmente fornito, in tutte o solo in alcune delle fasi ideative, organizzative o esecutive, un contributo apprezzabile alla commissione del reato.

**La struttura del reato di omesso versamento Iva.** Gli Ermellini hanno tenuto a sottolineare come l'art. 10-ter, dlgs 74/2000 presenti una struttura bifasica il cui presupposto è costituito sia dal compimento di operazioni imponibili comportanti l'obbligo di effettuare il versamento periodico dell'Iva, sia dalla presentazione della dichiarazione annuale Iva relativa all'anno precedente; la condotta omissiva, invece, si concretizza nel mancato versamento, per un ammontare superiore a 250 mila euro, dell'Iva dovuta in base alla dichiarazione annuale; il termine per l'adempimento è individuato in quello previsto per il versamento dell'acconto Iva relativo al periodo di imposta successivo.

Tanto precisato, la Cassazione ha affermato il principio secondo il quale risponde del reato di omesso versamento Iva chi, avendo presentato la di-

chiarazione annuale e pur non essendo poi formalmente tenuto, anche per fatti sopravvenuti, al pagamento dell'imposta nel termine normativamente previsto abbia inequivocabilmente preordinato la condotta rispetto all'omissione del versamento (ad esempio, dimettendo artatamente la carica di amministratore della persona giuridica soggetto Iva) ovvero abbia fornito un contributo causale, materiale o morale, da valutarsi a norma dell'art. 110 c.p., all'omissione operata da parte della persona obbligata, al momento della scadenza, al versamento dell'imposta dichiarata.

**La decisione della Cassazione.** Applicando tali principi di diritto al caso concreto, il collegio ha ritenuto provata la sussistenza di un effettivo e stretto contributo causale assicurato dal ricorrente nella consumazione del reato e in concorso con l'amministratore pro tempore subentrato. Infatti, ha osservato, in primo luogo, come la presentazione della dichiarazione fiscale Modello Unico fosse dimostrativa della consapevolezza della entità

ingente del debito tributario e della imminente scadenza del pagamento; nonché, in secondo luogo, come nel momento in cui l'imputato aveva ceduto le quote della società, così cessando dalla carica di socio accomandatario, non si era premurato di assicurare una situazione tale per cui il subentrante nella carica potesse procedere al pagamento dell'Iva, non risultando né che avesse predisposto la provvista necessaria per fare fronte al pagamento né che si fosse attivato per acquisire disponibilità utili a saldare il debito. Anzi, sia la circostanza per cui le quote societarie erano state cedute a un prezzo vile a pochissimi giorni dalla scadenza del pagamento, sia quella per cui la società, nell'anno successivo, era stata dichiarata fallita, confermavano l'assenza nelle casse della società della somma relativa all'Iva non versata, e soprattutto che l'uscita dalla compagine sociale fosse stata effettuata artatamente dall'imputato per sottrarsi artificiosamente da ogni responsabilità.