

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:
Dott. ANDREAZZA Gastone - Presidente -
Dott. GALTERIO Donatella - Consigliere -
Dott. ACETO Aldo - Consigliere -
Dott. CORBETTA Stefano - Consigliere -
Dott. CORBO Antonio - rel. Consigliere -
ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

1. C.A., nata a (OMISSIS);
2. M.R.A., nato a (OMISSIS);

avverso la sentenza in data 17/11/2017 della Corte d'appello di Milano;

visti gli atti, il provvedimento impugnato e i ricorsi;

udita la relazione svolta dal consigliere Antonio Corbo;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto procuratore generale Dott. BARBERINI Roberta Maria, che ha concluso per l'inammissibilità dei ricorsi;

udito, per la ricorrente C.A., l'avvocato (OMISSIS), in sostituzione dell'avvocato (OMISSIS), che ha chiesto l'accoglimento del ricorso.

Svolgimento del processo

1. Con sentenza emessa in data 17 novembre 2017, la Corte di appello di Milano, in parziale riforma della sentenza pronunciata dal Tribunale di Milano, per quanto di interesse in questa sede, ha: 1) confermato la dichiarazione di penale responsabilità di (OMISSIS) e di (OMISSIS) per i reati di emissione di fatture per operazioni inesistenti, con riferimento a condotte commesse dalla prima a far data dal 2010 all'aprile 2012 e dal secondo dall'aprile 2011 all'aprile 2012; 2) dichiarato, nei confronti di (OMISSIS), l'estinzione per prescrizione dei reati di emissione di fatture per operazioni inesistenti, con riferimento a condotte commesse fino a tutto il 2009; 3) assolto la medesima (OMISSIS), per non aver commesso il fatto, dal reato di associazione per delinquere; 4) ridotto la pena inflitta ad (OMISSIS) e confermato la pena irrogata ad (OMISSIS)

Secondo quanto ricostruito dalla Corte d'appello, (OMISSIS) sarebbe concorsa nelle condotte illecite di emissione di fatture per operazioni inesistenti, per aver redatto materialmente i falsi documenti, sia con riferimento alla società "(OMISSIS) ", di cui era legale rappresentante (OMISSIS), per un importo complessivo di 42.582.598,50 Euro dal 2009 al 2011 (capo T), sia con riferimento alla "Full (OMISSIS) ", poi "(OMISSIS) ", di cui erano legali rappresentanti (OMISSIS) e, dall'11 aprile 2011, (OMISSIS), per un importo complessivo di 20.854.848,04 Euro dal 2011 al 2012 (capo U). Sempre secondo quanto ritenuto dalla Corte d'appello, (OMISSIS) sarebbe concorso nelle condotte illecite di emissione di fatture per operazioni inesistenti con riferimento alla "(OMISSIS) ", poi "(OMISSIS) ", di cui era legale rappresentante dall'11 aprile 2011, per un importo complessivo di 20.854.848,04 Euro dal 2011 al 2012 (capo T). Ad (OMISSIS) è stata inflitta la pena di un anno ed un mese di reclusione, condizionalmente sospesa, ritenuta la continuazione, più grave il delitto di cui al capo T,

e concesse le circostanze attenuanti generiche; ad (OMISSIS) è stata irrogata la pena di un anno e due mesi di reclusione, condizionalmente sospesa, concesse le circostanze attenuanti generiche.

2. Hanno presentato ricorso per cassazione avverso la sentenza della Corte di appello indicata in epigrafe l'avvocato (OMISSIS) per (OMISSIS) e l'avvocato (OMISSIS) per (OMISSIS)

3. Il ricorso presentato nell'interesse di (OMISSIS) è articolato in un unico motivo, con il quale si denuncia violazione di legge, in riferimento all'art. 110 c.p., e D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 8, a norma dell'art. 606 c.p.p., comma 1, lett. b), avendo riguardo alla configurabilità della responsabilità a titolo di concorso nel reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti.

Si deduce che il ricorrente non poteva concorrere nei reati ascrittigli con l'amministratore di fatto della "(OMISSIS) ", sia perchè, pur essendo amministratore legale della società, non aveva alcun potere di ingerenza nella gestione della stessa, sia perchè non aveva alcuna consapevolezza di commettere reati. Si rappresenta che (OMISSIS) è persona semplice, con basso grado di istruzione, dedito a lavori precari, il quale non ha compreso le responsabilità derivanti dall'accettazione dell'incarico di amministratore della "(OMISSIS) ". Si segnala, in proposito, che il ricorrente, come risulta da una conversazione telefonica intercettata, aveva manifestato le proprie preoccupazioni a (OMISSIS) ed era stato tranquillizzato sulla correttezza delle procedure e sulla percezione di un compenso pari a 100 Euro mensili; si aggiunge che il medesimo, in un'altra occasione, aveva dimostrato la propria incompetenza ed ignoranza nel tentare di effettuare un bonifico per l'acquisto di un appartamento in (OMISSIS).

4. Il ricorso presentato nell'interesse di (OMISSIS) è articolato in due motivi.

4.1. Con il primo motivo, si denuncia violazione di legge, in riferimento all'art. 110 c.p., e D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 8, a norma dell'art. 606 c.p.p., comma 1, lett. b), avendo riguardo alla configurabilità della responsabilità a titolo di concorso nel reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti. Si premette che la ricorrente, con riferimento a tutte le società emittenti i falsi documenti fiscali, era una semplice impiegata, assunta con contratto di lavoro subordinato, e, come tale, si era limitata a compilare le fatture in immediata attuazione delle direttive ricevute dal titolare dell'impresa. Si osserva che la stessa, proprio perchè non aveva alcun interesse alla gestione delle imprese per le quali lavorava, non può aver agito con dolo specifico; in particolare, si rappresenta che il dolo specifico non può ricorrere neppure in caso di accertata consapevolezza del sistema di frode predisposto dagli amministratori, perchè manca comunque la finalità specifica richiesta dalla legge. Si rileva, poi, che, se la giurisprudenza, con riferimento ai "prestanome", ravvisa la responsabilità a titolo di concorso solo se gli stessi abbiano il potere di ingerirsi nella gestione della società, a maggior ragione questi principi sono applicabili con riferimento all'attività di un'impiegata che agisce secondo le direttive del proprio datore di lavoro.

4.2. Con il secondo motivo, si denuncia vizio di motivazione, a norma dell'art. 606 c.p.p., comma 1, lett. e), avendo riguardo ancora alla configurabilità della responsabilità a titolo di concorso nel reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti.

Si contesta che la sentenza non offre alcuna indicazione per spiegare perchè la ricorrente avesse qualche autonomia di condotta rispetto al reato in contestazione. Si aggiunge che la Corte d'appello non tiene conto di specifici elementi, come le conversazioni telefoniche n. 6765 del 5 settembre 2011 e n. 11753 del 24 ottobre 2011, da cui risulta che l'imputata non aveva conoscenza degli affari dell'azienda e si rivolgeva, anche per risolvere problemi quotidiani, ai reali gestori dell'azienda, ovvero le dichiarazioni testimoniali delle colleghe (OMISSIS) e (OMISSIS), le quali hanno ricordato come la donna svolgesse attività semplici, consistenti essenzialmente nell'inserimento di dati in un programma informatico. Si segnala, ancora, che la ricorrente ha percepito unicamente lo stipendio di segretaria, per un importo di 1.400 Euro mensili, non aveva poteri di firma per le società, non ha effettuato depositi o prelievi di denaro per le stesse, e non ha concluso contratti con i clienti delle

medesime. Si osserva, infine, che le altre segretarie delle aziende emittenti le false fatture sono state ritenute, da sempre, estranee ai fatti in contestazione.

Motivi della decisione

1. I ricorsi sono inammissibili per le ragioni di seguito precisate.

2. Manifestamente infondate e comunque diverse da quelle consentite sono le censure espone nel ricorso di (OMISSIS), che contestano l'affermazione di responsabilità del medesimo a titolo di concorso ex art. 110 c.p., nel reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti, deducendo l'assenza, in capo al ricorrente, di poteri di ingerenza nelle attività della società dallo stesso amministrata solo formalmente, quale mero "prestanome".

2.1. Secondo un principio recentemente affermato in giurisprudenza, non contestato nella sostanza da altre decisioni, e condiviso dal Collegio, in tema di reati tributari, l'amministratore di una società risponde del reato omissivo contestatogli quale diretto destinatario degli obblighi di legge, anche se egli sia mero prestanome di altri soggetti che abbiano agito come amministratori di fatto, atteso che la semplice accettazione della carica attribuisce allo stesso doveri di vigilanza e controllo, il cui mancato rispetto comporta responsabilità penale o a titolo di dolo generico, per la consapevolezza che dalla condotta omissiva possano scaturire gli eventi tipici del reato, o a titolo di dolo eventuale per la semplice accettazione del rischio che questi si verificino (così Sez. F, n. 42897 del 09/08/2018, C., Rv. 273939-02, proprio con riferimento al delitto di emissione di fatture per operazioni inesistenti, e con richiami all'identico principio affermato in relazione ai reati di omesso versamento delle ritenute previdenziali, tra le altre, da Sez. 3, n. 7770 del 05/12/2013, dep. 2014, Todesco, Rv. 258850-01).

2.2. La sentenza impugnata descrive le vicende della società (OMISSIS) già (OMISSIS) s.r.l.", e le condotte specificamente riferibili ad (OMISSIS), sia riassumendo le risultanze del processo di primo grado, sia esponendo le proprie conclusioni.

In sintesi, si rappresenta, innanzitutto, che, dagli accertamenti effettuati dalla Guardia di Finanza, è emerso che la "(OMISSIS) s.r.l." era una società che emetteva false fatture, per consentire alla "(OMISSIS) s.r.l.", gestita dai fratelli (OMISSIS), di effettuare vendite di materiale "in nero", che della medesima "(OMISSIS) s.r.l." in origine era legale rappresentante tale (OMISSIS), e che quest'ultimo era stato allontanato perchè scoperto dai fratelli (OMISSIS) a "vendersi" un cliente della "(OMISSIS) s.r.l.". Si espone, poi, che, "licenziato" (OMISSIS), era stato trovato un nuovo amministratore nel siciliano (OMISSIS), contattato da (OMISSIS), ed entrato in carica il 21 ottobre 2011; in particolare, si segnala che, nel corso di una conversazione intercettata, (OMISSIS) aveva manifestato perplessità a (OMISSIS) in ordine all'intestazione a suo nome delle quote della "(OMISSIS) s.r.l.", ma era stato convinto anche dietro la promessa di un compenso mensile inizialmente pari a 1.000,00 Euro e poi eventualmente incrementabile. Si rileva, inoltre, che per quanto risulta da altre conversazioni: a) (OMISSIS) aveva spiegato quali fossero i suoi profitti a (OMISSIS); b) (OMISSIS) si era recato a Milano su indicazione di (OMISSIS) per acquisire con atto notarile le quote della "(OMISSIS) s.r.l." in data 21 ottobre 2011; c) (OMISSIS) aveva disposto un bonifico di oltre 200.000,00 Euro dal conto della "(OMISSIS) s.r.l." in favore di (OMISSIS) in (OMISSIS) e, richiesto di giustificazioni dai fratelli (OMISSIS), aveva detto di voler acquistare casa, ma aveva dovuto poi restituire la somma. Si evidenzia, infine, che molteplici erano le irregolarità contabili, documentali e finanziarie riscontrate con riferimento alla "(OMISSIS) s.r.l.", e poi alla "(OMISSIS)", succeduta alla precedente in data 15 dicembre 2011, come l'assenza di documentazione debitamente compilata, la mancata annotazione sui registri IVA degli acquisti da privati nel 2011, l'effettuazione in contanti dei pagamenti, a riprova dell'assoluta fittizietà delle operazioni indicate nelle fatture.

La Corte d'appello, sulla base di queste risultanze, e, in particolare, del contenuto delle conversazioni intercettate, afferma che (OMISSIS) non può essere ritenuto "testa di legno inconsapevole". Si osserva che indicative della consapevole partecipazione di (OMISSIS) alla illecita gestione societaria sono le circostanze costituite dalla ricezione di informazioni sui profitti di L.C., dai dubbi manifestati prima di rendersi intestatario delle quote della "(OMISSIS) s.r.l.", e dal bonifico di 200.000,00 Euro in favore I.G. in (OMISSIS) al fine, asserito, di acquistarsi una casa. 2.3. Le conclusioni della sentenza impugnata sono immuni da vizi.

La Corte d'appello, infatti, spiega, sulla base di specifici dati di fatto e di massime di esperienza ampiamente "accettabili", perchè (OMISSIS) fosse consapevole dell'illiceità delle operazioni realizzate mediante la "(OMISSIS) s.r.l.", e poi la "(OMISSIS)". Ciò posto, trova piena applicazione il principio secondo cui, in tema di reati tributari, l'amministratore di una società risponde del reato omissivo contestatogli quale diretto destinatario degli obblighi di legge, anche se è mero prestanome di altri soggetti che abbiano agito quali amministratori di fatto, quando ha consapevolezza che dalla sua condotta omissiva possano scaturire gli eventi tipici del reato.

Le critiche formulate nel ricorso, nella parte attinente all'omessa considerazione del basso grado d'istruzione e dell'incompetenza del ricorrente, delle precarie condizioni economiche del medesimo e della fiducia dallo stesso riposta in (OMISSIS), non evidenziano vizi logici o giuridici della motivazione della sentenza impugnata, ma costituiscono, di fatto, una richiesta di diversa valutazione delle risultanze istruttorie, non consentita in sede di legittimità. Le ulteriori critiche formulate nel ricorso, concernenti la mancata considerazione del difetto in capo al ricorrente di un potere di ingerenza nella gestione della società, sono manifestamente infondate, in considerazione del principio di diritto applicato, e della mancata indicazione di elementi utili o comunque significativi per mutare orientamento.

3. Manifestamente infondate e, in parte, diverse da quelle consentite sono le censure esposte nei due motivi del ricorso di (OMISSIS), che contestano l'affermazione di responsabilità della stessa a titolo di concorso ex art. 110 c.p. nel reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti, deducendo che la donna ha agito quale mera esecutrice delle direttive del titolare dell'impresa, e, comunque, in difetto di dolo specifico.

3.1. Ai fini della decisione, occorre preliminarmente chiarire quale deve essere il contributo rilevante in caso di concorso di persone nel reato, e quale deve essere il contenuto dell'elemento psicologico necessario ai fini della responsabilità del singolo concorrente quando la fattispecie monosoggettiva richiede il dolo specifico.

3.1.1. Per quanto concerne il primo profilo, è sufficiente rilevare come la giurisprudenza abbia puntualizzato, pure di recente, con affermazione condivisa dal Collegio, che il contributo causale del concorrente può manifestarsi attraverso forme differenziate e atipiche della condotta criminosa non solo in caso di concorso morale ma anche in caso di concorso materiale, fermo restando l'obbligo del giudice di merito di motivare sulla prova dell'esistenza di una reale partecipazione e di precisare sotto quale forma essa si sia manifestata, in rapporto di causalità efficiente con le attività poste in essere dagli altri concorrenti (cfr. Sez. 4, n. 1236 del 16/11/2017, dep. 2018, Raduano, Rv. 271755-01).

Questa affermazione, che si pone in linea con i rilievi della dottrina circa la "mancanza di una tipizzazione legale delle varie forme di concorso", si collega, del resto, all'ormai consolidatissimo principio, enunciato anche dalle Sezioni Unite, in forza del quale il contributo causale del concorrente morale può manifestarsi attraverso forme differenziate e atipiche della condotta criminosa (istigazione o determinazione all'esecuzione del delitto, agevolazione alla sua preparazione o consumazione, rafforzamento del proposito criminoso di altro concorrente, mera adesione o autorizzazione o approvazione per rimuovere ogni ostacolo alla realizzazione di esso), fermo restando che il giudice di merito deve fornire compiuta motivazione sulla prova dell'esistenza

di una reale partecipazione nella fase ideativa o preparatoria del reato e precisare sotto quale forma essa si sia manifestata, in rapporto di causalità efficiente con le attività poste in essere dagli altri concorrenti (cfr., per tutte, Sez. U, n. 45276 del 30/10/2003, Andreotti, Rv. 226101-01, nonché Sez. 1, n. 7643 del 28/11/2014, dep. 2015, Villacaro, Rv. 262310-01).

3.1.2. Per quanto concerne, poi, l'altro profilo, va osservato che, secondo quanto osservato dalla giurisprudenza in relazione a diverse figure di illecito penale, il dolo del concorrente esterno in una fattispecie a dolo specifico può essere generico, purchè connotato dalla consapevolezza dell'altrui fine conforme a quello tipizzato dalla disposizione incriminatrice. Questo principio, in particolare, è stato chiaramente affermato con riferimento al concorrente esterno nel reato di partecipazione ad associazione mafiosa anche dalle Sezioni Unite (cfr. Sez. U, n. 30 del 27/09/1995, Mannino, Rv. 202904-01, ma anche Sez. 5, n. 6929 del 22/12/2000, dep. 2001, Cangialosi, Rv. 219244-01). Non mancano, inoltre, indicazioni in questo senso anche con riferimento al reato di deviazione di acque e modificazione dello stato dei luoghi di cui all'art. 632 c.p. (v. Sez. 2, n. 53623 del 17/11/2016, Valenza, Rv. 268641-01), ovvero in relazione al reato di bancarotta preferenziale (così Sez. 5, n. 27141 del 27/03/2018, Del Rosso, Rv. 273481-01).

In dottrina, poi, è ampiamente diffusa, in termini teorici generali, la tesi secondo cui può essere generico il dolo del concorrente in una fattispecie monosoggettiva a dolo specifico. In particolare, una autorevolissima opinione, esposta anche nella manualistica, osserva testualmente: "Nei casi in cui la fattispecie incriminatrice monosoggettiva richiede la presenza di un dolo specifico, è sufficiente ai fini della configurabilità di un concorso punibile che la particolare finalità presa in considerazione dalla legge penale sia perseguita almeno da uno dei soggetti che concorrono alla realizzazione del fatto".

Sembra ragionevole, pertanto, ritenere che il principio indicato sia applicabile anche in materia di delitti tributari, quando vi è un soggetto che agisce con dolo specifico, nei confronti di chi concorre nella condotta illecita con la consapevolezza della finalità perseguita dal correo: anche in tali casi, infatti, il concorrente con dolo generico risponde del reato - il quale, anche per la condotta di altri è perfettamente integrato in tutti i suoi elementi, oggettivi e soggettivi - a norma dell'art. 110 c.p., ossia in forza di una disposizione la quale non richiede il dolo specifico in capo a tutti i concorrenti.

3.2. La sentenza impugnata descrive, sia in generale, le vicende delle società "(OMISSIS) s.r.l.", "(OMISSIS)", "(OMISSIS) s.r.l.", "(OMISSIS) s.r.l.", e "(OMISSIS)", sia le condotte specificamente riferibili ad (OMISSIS), anche per questo aspetto dapprima nel riassumere le risultanze del processo di primo grado, e poi nell'espone le proprie conclusioni.

In particolare, si rappresenta, innanzitutto, che il contenuto delle intercettazioni evidenzia il ruolo attivo di (OMISSIS) nella "(OMISSIS) s.r.l." e nella gestione delle relative fatture. Si segnala, poi, che (OMISSIS) ed (OMISSIS), dipendenti della precisata società, hanno confermato l'importanza della funzione di coordinamento svolta dalla ricorrente: (OMISSIS) ha detto che "la (OMISSIS) si occupava delle pratiche amministrative, dei documenti di trasporto e della gestione in toto dell'azienda (...) teneva i documenti contabili, le registrazioni ed i rapporti con il commercialista", e le dava indicazioni sulla tenuta delle fatture; P. ha riferito di essersi occupata, quale impiegata, delle fatture e delle bolle di accompagnamento della "(OMISSIS)" e, successivamente, della "(OMISSIS) s.r.l.", ricevendo indicazioni da (OMISSIS) e, per telefono, da (OMISSIS). Si aggiunge, quindi, che anche il coimputato (OMISSIS), gestore della "(OMISSIS) s.r.l.", ha dichiarato che (OMISSIS) aveva lavorato prima per la "(OMISSIS) s.r.l." e poi per la "(OMISSIS) s.r.l.", ed aveva tenuto la contabilità di queste due imprese per poi "passarla" al commercialista. Si segnala, infine, che anche la stessa (OMISSIS), dopo aver detto di aver lavorato dal 2007 per "(OMISSIS) s.r.l.", poi fino al 2010 per "(OMISSIS)", quindi per "(OMISSIS) s.r.l.", ha ammesso di aver predisposto le fatture su indicazione di (OMISSIS), sebbene per timore dello stesso, avendole costui fatto capire che, in caso contrario, l'avrebbe licenziarla.

Sulla base di questi elementi, il giudice di secondo grado, se ha escluso la responsabilità dell'odierna ricorrente per il reato di partecipazione ad associazione per delinquere a norma dell'art. 530 c.p., comma 2, ha però affermato la dichiarazione di colpevolezza della stessa per i reati di emissione di fatture per operazioni inesistenti.

3.3. Le conclusioni della sentenza impugnata sono immuni da vizi.

La Corte d'appello, infatti, ha evidenziato sia un preciso contributo materiale, se non anche morale, della ricorrente nella realizzazione dei reati di emissione di fatture per operazioni inesistenti, sia la consapevolezza di cooperare con altri nella commissione del delitto di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 8. In particolare, il contributo materiale è stato individuato nell'attività di compilazione delle false fatture, nel più vasto ambito di un continuativo compimento di operazioni amministrative e finanziarie, le quali, nell'arco di circa cinque anni, hanno consentito alle diverse società cd. "cartiere" controllate dai fratelli V. di poter essere formalmente attive e, quindi, di emettere i documenti in contestazione. Il dolo, poi, è stato ravvisato nella coscienza e volontà di partecipare alla sistematica emissione di innumerevoli fatture relative ad operazioni inesistenti, con la consapevolezza che il rilascio delle stesse era funzionale a consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto.

In considerazione dei principi di diritto indicati, quindi, manifestamente infondate sono le censure concernenti la configurabilità di un contributo concorsuale rilevante e la necessità del dolo specifico. Diverse da quelle consentite in sede di legittimità, poi, perchè tendenti ad ottenere una diversa ricostruzione del fatto, sono le critiche volte a valorizzare elementi di prova dai quali desumere il ruolo marginale della ricorrente nelle società emittenti i documenti mendaci.

4. Alla dichiarazione di inammissibilità dei ricorsi segue la condanna dei ricorrenti al pagamento delle spese processuali, nonchè di ciascuno di essi singolarmente - ravvisandosi profili di colpa nella determinazione della causa di inammissibilità - al versamento a favore della Cassa delle Ammende della somma di Euro duemila, così equitativamente fissata in ragione dei motivi dedotti.

P.Q.M.

Dichiara inammissibili i ricorsi e condanna i ricorrenti al pagamento delle spese processuali e della somma di Euro duemila ciascuno a favore della Cassa delle Ammende.

Così deciso in Roma, il 15 marzo 2019.

Depositato in Cancelleria il 7 maggio 2019