

***Non è punibile per il delitto di cui all'art. 10 ter D. L.vo 74/2000 l'imprenditore che non versa l'Iva per la necessità di corrispondere gli stipendi ai propri dipendenti.***

CORTE DI CASSAZIONE, SEZ. III PENALE - SENTENZA 18 luglio 2016, n.30397 - Pres. Fiale – est. Scarcella

Ritenuto in fatto

1. Con sentenza emessa in data 25/05/2015, depositata in data 22/06/2015, la Corte d'appello di Milano, in parziale riforma della sentenza emessa dal locale tribunale in data 1/10/2014, riduceva la pena inflitta a H.R. a mesi 11 di reclusione, confermando nel resto la sentenza appellata che lo aveva riconosciuto colpevole dei reati di omesso versamento IVA relativamente al periodo di imposta 2007 (imposta evasa pari ad Euro 137.776,00) ed al periodo di imposta 2008 (imposta evasa pari ad Euro 283.149,00), commessi nella qualità di legale rappresentante pro - tempore della s.r.l. Holding Costruzioni Generali con sede in (...).

2. Ha proposto ricorso H.R. , a mezzo del difensore fiduciario cassazionista, impugnando la sentenza predetta con cui deduce tre motivi di ricorso, di seguito enunciati nei limiti strettamente necessari per la motivazione ex art. 173 disp. att. cod. proc. pen..

2.1. Deduce, con il primo ed il secondo motivo - che, attesa l'omogeneità delle doglianze ad essi sottese, meritano trattazione congiunta -, il vizio di cui all'art. 606, lett. b) ed e), cod. proc. pen., sotto il profilo della violazione di legge in relazione all'art. 10 ter, d.lgs. n. 74 del 2000 e correlati vizi di mancanza, contraddittorietà e manifesta illogicità della motivazione.

In sintesi, la censura investe l'impugnata sentenza in quanto, sostiene il ricorrente, la sentenza sarebbe censurabile nel non aver applicato correttamente il disposto dell'articolo 10 ter con riferimento all'elemento soggettivo del reato; il reato in esame infatti richiede il dolo generico, consistente nella semplice coscienza e volontà di non versare all'erario l'IVA nel periodo d'imposta considerato, come di recente affermato dalle Sezioni Unite con la sentenza n. 37424 del 2013; peraltro, si osserva, la stessa giurisprudenza ammette che il dolo può essere escluso nell'ipotesi in cui il mancato versamento dell'Iva dipende da impossibilità incolpevole nell'adempimento; nella specie, la difesa aveva rappresentato in sede di merito le gravi difficoltà economiche dell'imputato e della società da lui amministrata; la sua colpevolezza invece è stata ritenuta provata in base all'assunto che lo stesso avrebbe tentato il risanamento aziendale, impegnando le risorse esistenti nelle operazioni commerciali previste dal piano di ristrutturazione societaria, mantenendo così la società sul mercato e pagando nel frattempo i dipendenti, scegliendo in sostanza di intraprendere le operazioni ritenute urgenti ed indilazionabili ai fini della prosecuzione dell'attività d'impresa, censurando inoltre il mancato accantonamento delle somme destinate al pagamento dell'Iva all'Erario; vero è che per provare l'elemento soggettivo è sufficiente che sia dimostrata l'omissione, ma è altrettanto vero che il dolo debba ricadere sull'omissione per poter sussistere la responsabilità dell'imputato; nel caso di specie il ricorrente, al momento di effettuare i versamenti, si era trovato in uno stato di difficoltà in

quanto la situazione della società era cambiata e questi si era trovato nell'impossibilità oggettiva di far fronte ai debiti nei confronti dell'Erario per cause sopravvenute a lui non imputabili; non sarebbe possibile pretendere dall'imprenditore l'accantonamento e l'immobilizzo di ingenti somme a discapito del proseguimento e della salvaguardia di un'attività economica produttiva; ai fini della valutazione del dolo generico, pertanto, si dovrebbe tener presente il percorso della società e valutare se vi siano i profili per l'applicazione della cosiddetta forza maggiore; si sostiene infatti che nel caso di specie il ricorrente abbia posto in essere il comportamento omissivo in mancanza di rappresentazione e volizione, essendosi trovato nella oggettiva impossibilità dovuta a cause di forza maggiore (in particolare il mantenimento in funzione della società), di reperire le somme dovute all'Erario, donde la sua non punibilità ai sensi dell'articolo 45 del codice penale.

Quanto sopra esposto avrebbe inficiato anche il percorso motivazionale della sentenza impugnata in quanto il giudice al fine di valutare la sussistenza del reato dovrebbe esaminare la condotta al momento del fatto contestato e non il comportamento tenuto dall'imprenditore con attualizzazione ad oggi.

2.2. Deduce, con il terzo motivo, il vizio di cui all'art. 606, lett. b), cod. proc. pen., sotto il profilo della violazione di legge in relazione all'art. 2, legge n. 67 del 2014 ed all'art. 131 bis cod. pen..

In sintesi, la censura investe l'impugnata sentenza in quanto, sostiene il ricorrente, anzitutto il reato di omesso versamento Iva dovrebbe considerarsi di fatto depenalizzato per effetto di quanto disposto dall'articolo 2 della legge n. 67 del 2014; ed infatti lo schema di decreto legislativo (all'epoca della proposizione del ricorso per cassazione infatti non era stato ancora promulgato il decreto legislativo n. 158 del 2015: n.d.r.), ha innalzato la soglia di punibilità del reato di cui all'art. 10 ter ad Euro 250.000 per periodo di risposta; nella specie, pertanto, il predetto reato, quanto al periodo di imposta 2007, dovrebbe considerarsi depenalizzato, tenuto conto del mancato superamento della soglia; quanto invece al periodo d'imposta 2008, trattandosi di un importo di poco superiore alla nuova soglia di punibilità, sarebbe ravvisabile la causa di non punibilità del fatto di particolare tenuità, tenuto conto delle condizioni oggettive di grave crisi e di carenza di liquidità in cui si è trovato ad operare il corrente e delle finalità verso cui era indirizzata la sua azione, cui si aggiunge lo stato di incensuratezza del medesimo, invocandosi pertanto il disposto dell'articolo 131 bis cod. pen..

3. Con memoria depositata presso la cancelleria di questa Corte in data 21/04/2016, la difesa del ricorrente, a seguito dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 158 del 2015, ha chiesto l'annullamento senza rinvio per non essere il fatto previsto dalla legge come reato quanto all'omesso versamento relativo al periodo di imposta 2007 ed ha insistito, quanto al residuo periodo di imposta 2008, per l'applicazione della causa di non punibilità di cui al richiamato art. 131 bis cod. pen..

Considerato in diritto

3. Il ricorso è parzialmente fondato.

4. Quanto ai primi due motivi di ricorso, da trattarsi congiuntamente a seguito dell'illustrazione contestuale degli stessi per l'omogeneità dei profili di doglianza ad essi

sottesi, osserva il Collegio come la Corte di appello motivi adeguatamente, e con percorso argomentativo immune da vizi logici, in ordine alle ragioni per le quali ha ritenuto sussistente il dolo generico richiesto dal reato di omesso versamento Iva; le difficoltà economiche vengono infatti definite quali fattori esterni incidenti sulla motivazione della condotta illecita, ma inidonee ad escludere il dolo; la Corte di appello precisa che, a fronte della crisi del settore immobiliare ed alla ingravescente situazione debitoria, il ricorrente cercò di garantire la continuità alla attività di impresa, scegliendo liberamente di autofinanziarsi rinviando però il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto, ed intraprendendo operazioni commerciali (il riferimento è alla acquisizione 5/12/2008 delle quote di partecipazione nella società BOSCHETTO DUE S.r.l. per l'importo di Euro 990.000; alla acquisizione di un immobile industriale ad Eboli avvenuta nel 2007, contraendo un mutuo con la banca Unicredit per l'importo di 1 milione di Euro, di cui Euro 800.000 per l'operazione ed Euro 200.000 versati nelle casse sociali per creare liquidità); l'omesso versamento Iva, quindi, era stato il risultato di una deliberata e consapevole scelta di politica aziendale, non riconducibile ad una causa di forza maggiore ex articolo 45 codice penale, difettando, nel caso di specie, la necessità assoluta di violare la legge (nella specie l'articolo 10-ter oggetto di contestazione, come resto si legge a pagina 4 della sentenza impugnata) e l'imprevedibile ed improvvisa insorgenza di una situazione di radicale mancanza di liquidità alla data dell'adempimento dell'obbligazione tributaria.

Corretto, a tal proposito, è il richiamo della giurisprudenza di questa Corte operato dalla Corte d'appello in ordine alla configurabilità del dolo generico (Sez. 3, n. 10120 del 01/12/2010 - dep. 11/03/2011, Provenzale, Rv. 249753; Sez. 3, n. 8352 del 24/06/2014 - dep. 25/02/2015, Schirosi, Rv. 263128, che ha escluso che potesse essere ascrivibile a forza maggiore la mancanza della provvista necessaria all'adempimento dell'obbligazione tributaria per effetto di una scelta di politica imprenditoriale volta a fronteggiare una crisi di liquidità; Sez. 3, n. 2614 del 06/11/2013 - dep. 21/01/2014, Saibene, Rv. 258595, secondo cui ai fini dell'esclusione della colpevolezza è irrilevante la crisi di liquidità del debitore alla scadenza del termine fissato per il pagamento, a meno che non venga dimostrato che siano state adottate tutte le iniziative per provvedere alla corresponsione del tributo; Sez. 3, n. 37528 del 12/06/2013 - dep. 13/09/2013, Corliano, Rv. 257683, che con riferimento all'omologo delitto di omesso versamento delle ritenute certificate, ha affermato che la situazione di difficoltà finanziaria dell'imprenditore non costituisce causa di forza maggiore che esclude la responsabilità). In definitiva, per come emerge dalla sentenza di appello, risulta esservi - diversamente da quanto sostenuto dal ricorrente -, prova di una situazione prodromica in cui questi ha gestito consapevolmente e volontariamente le risorse disponibili per soddisfare alcuni creditori, ossia i dipendenti, ed effettuare operazioni economiche ritenute più urgenti ed indilazionabili ai fini della prosecuzione dell'attività di impresa, con ciò dunque dovendosi escludere la sussistenza di una forza maggiore e la configurabilità, invece, della piena consapevolezza omissiva richiesta ai fini della sussistenza del dolo generico del reato contestato.

5. Deve, tuttavia, essere operata una differenziazione nell'approdo solutorio con riferimento ai due diversi periodi di imposta.

Ed invero, quanto al periodo di imposta 2007, può convenirsi con le richieste congiunte delle parti di annullamento senza rinvio della sentenza per insussistenza del fatto. L'evasione d'imposta è infatti pari per tale periodo ad 137.769,00, inferiore alla nuova soglia di punibilità prevista dall'art. 10-ter, d.lgs. n.74 del 2000 a seguito della novella

introdotta con il D.Lgs. n. 158 del 2015.

Deve quindi darsi continuità al principio, già affermato da questa stessa Sezione, secondo cui nel reato di omesso versamento di IVA, previsto dall'art. 10-ter del D.Lgs. n. 74 del 2000, il superamento della soglia di punibilità - fissata, in 250.000 Euro, in seguito alle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 158 del 2015 non configura una condizione oggettiva di punibilità, bensì un elemento costitutivo del reato, con la conseguenza che la sua mancata integrazione comporta l'assoluzione con la formula 'il fatto non sussiste' (Sez. 3, n. 3098 del 05/11/2015 - dep. 25/01/2016, Vanni, Rv. 265938).

Resta da chiarire, come del resto già ribadito dalla predetta decisione, che l'insussistenza del fatto dichiarata per la mancata integrazione della soglia di punibilità attiene all'inconfigurabilità della fattispecie incriminatrice quanto all'accertamento che non sussiste il fatto che sia stata raggiunta una soglia pari o superiore a quella prevista per la realizzazione del reato, con la conseguenza che è esclusivamente rispetto a tale fatto che, ai sensi dell'art. 652 cod. proc. pen., la sentenza penale irrevocabile di assoluzione pronunciata a seguito di dibattimento ha efficacia di giudicato.

Resta impregiudicato che l'eventuale mancato versamento dell'Iva in misura inferiore alla soglia di punibilità (che integra un fatto diverso, penalmente irrilevante e sanzionabile in via amministrativa) legittima l'Amministrazione Finanziaria a procedere in via amministrativa all'accertamento della violazione e all'irrogazione delle relative sanzioni in relazione all'imposta dovuta e non versata, purché sotto soglia.

6. Quanto, invece, all'omesso versamento IVA per il periodo di imposta 2008, non può accogliersi la richiesta difensiva di applicazione dell'art. 131-bis cod. pen., non solo per aver già questa stessa Sezione affermato in consimili ipotesi che non è applicabile la causa di non punibilità della 'particolare tenuità del fatto' alla condotta di omesso versamento di IVA per un importo di poco superiore alla soglia di punibilità, fissata a 250.000 Euro dall'art. 8 del D.Lgs. n. 158 del 2015, atteso che l'eventuale particolare tenuità dell'offesa non deve essere valutata con riferimento alla sola eccedenza rispetto alla soglia di punibilità prevista dal legislatore, bensì in rapporto alla condotta nella sua interezza, avendo, dunque, riguardo all'ammontare complessivo dell'imposta non versata (Sez. 3, n. 51020 del 11/11/2015 - dep. 29/12/2015, Crisci, Rv. 265982, relativa a fattispecie in cui è stata esclusa l'applicabilità dell'istituto di cui all'art. 131-bis cod. pen. per insussistenza dei presupposti sul piano oggettivo, con riferimento ad un omesso versamento quantificato nella somma complessiva di 255.486,00 Euro, ossia di poco superiore alla nuova soglia di punibilità, ciò che esclude a maggior ragione l'applicabilità dell'art. 131 bis cod. pen. nel caso in esame in cui l'eccedenza è di Euro 33.149,00), ma anche e, soprattutto, considerando che la condotta non appare isolata, ma costituisce la reiterazione di analogo comportamento serbato in relazione al precedente periodo di imposta, ciò che esclude la sussistenza delle condizioni di applicabilità della nuova causa di non punibilità.

Ed invero osta alla qualificazione del fatto in termini di particolare tenuità la reiterazione della condotta omissiva: tale elemento finisce per incidere non solo sull'entità dell'offesa arrecata all'Erario, ma anche e in primo luogo sull'indice-requisito della non abitualità del comportamento, in relazione al compimento di più reati della stessa indole (per la rilevanza di reati in continuazione, si rinvia a Cass. Sez. 3, n. 43816 del 1/7/2015, Amodeo, rv. 265084, e a Cass. Sez. 3, n. 29897 del 28/5/2015, Gau, rv. 264034).

Deve, peraltro, evidenziarsi come la circostanza che il precedente periodo di imposta sia 'coperto' dalla sopravvenuta modifica normativa che ha determinato l'innalzamento della soglia di punibilità, se da un lato priva la condotta di disvalore penale, dall'altro non elide la rilevanza del comportamento omissivo dell'imprenditore che resta comunque illecito, sebbene relegato, quanto al periodo di imposta 2007, nel campo della sanzionabilità amministrativa, comportamento che resta dunque valutabile come fatto oggettivo ostativo alla qualificabilità del fatto come di particolare tenuità.

7. L'impugnata sentenza dev'essere, pertanto, annullata senza rinvio quanto al reato sub a) per l'insussistenza del fatto, relativamente al periodo di imposta 2007, potendosi però ex art. 621 cod. proc. pen. procedere alla riduzione della pena direttamente da parte di questo Giudice di legittimità, eliminando il relativo aumento di pena inflitto dal giudice di merito, così rideterminandosi la pena principale in mesi 10 di reclusione e quella accessoria in dispositivo indicata, nella misura corrispondente.

### **P.Q.M.**

La Corte annulla senza rinvio la sentenza impugnata, limitatamente al reato di cui al capo a) per il periodo di imposta 2007, perché il fatto non sussiste e ridetermina la pena, per il residuo reato, in mesi dieci di reclusione e quella accessoria della interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese in misura corrispondente alla pena principale.

Rigetta il ricorso nel resto.

---