

contenuto dell'atto travisato, ma deve trattarsi, come detto, di errore "revocatorio", per omissione, invenzione o falsificazione, che determina, come detto, la difformità sul significante (sul documento) e non sul significato (sul documentato).

5.7. In conclusione: a) i due Giudici non divergono sulla valutazione di attendibilità dei testimoni né sulla conseguente ricostruzione del fatto; b) la divergenza riguarda la valutazione del fatto così come storicamente ricostruito dal Tribunale, con conseguente inapplicabilità della regola di diritto invocata dall'imputato; c) la Corte di appello non ha travisato il contenuto delle testimonianze rese in primo grado; d) le deduzioni del ricorrente, volte a proporre una diversa valutazione del fatto nella sua storica identità, riguardano il sostanziale travisamento del fatto che comporta una interpretazione della vicenda alternativa a quella della Corte di appello e fondata, a sua volta, su inammissibili deduzioni fattuali.

6. Il secondo, il terzo, il quarto, il quinto ed il sesto motivo, che possono essere esaminati congiuntamente, sono anche essi infondati.

6.1. E' necessario, a tal fine, prendere le mosse dagli approdi ermeneutici di Sez. U., n. 37424 del 28/03/2103, Romano, Rv. 255757 secondo cui:

6.2. il reato di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto (art. 10-ter d.lgs n. 74 del 2000) si consuma con il mancato pagamento dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione annuale entro la scadenza del termine per il pagamento dell'acconto relativo al periodo di imposta dell'anno successivo;

6.3. il reato è punibile a titolo di dolo generico e consiste nella coscienza e volontà di non versare all'Erario le ritenute effettuate nel periodo considerato, non essendo richiesto che il comportamento illecito sia dettato dallo scopo specifico di evadere le imposte;

6.4. la prova del dolo è insita in genere nella presentazione della dichiarazione annuale, dalla quale emerge quanto è dovuto a titolo di imposta, e che deve, quindi, essere saldato o almeno contenuto non oltre la soglia, entro il termine lungo previsto;

6.5. il debito verso il fisco relativo ai versamenti IVA è normalmente collegato al compimento delle operazioni imponibili. Ogni qualvolta il soggetto d'imposta effettua tali operazioni riscuote già (dall'acquirente del bene o del servizio) l'IVA dovuta e deve, quindi, tenerla accantonata per l'Erario, organizzando le risorse disponibili in modo da poter adempiere all'obbligazione tributaria. L'introduzione della norma penale, stabilendo nuove condizioni e un nuovo termine per la propria applicazione, estende evidentemente la detta esigenza di organizzazione su scala annuale. Non può, quindi, essere invocata, per escludere la colpevolezza, la crisi di liquidità del soggetto attivo al momento

della scadenza del termine lungo, ove non si dimostri che la stessa non dipenda dalla scelta di non far debitamente fronte alla esigenza predetta.

6.6. Sviluppando e riprendendo il tema della <<crisi di liquidità>> d'impresa quale fattore in grado di escludere la colpevolezza, tema solo accennato nella sentenza delle Sezioni Unite, questa Corte ha ulteriormente precisato che è necessario che siano comunque assolti, sul punto, precisi oneri di allegazione che devono investire non solo l'aspetto della non imputabilità al contribuente della crisi economica che improvvisamente avrebbe investito l'azienda, ma anche la circostanza che detta crisi non potesse essere adeguatamente fronteggiata tramite il ricorso ad idonee misure da valutarsi in concreto. Occorre cioè la prova che non sia stato altrimenti possibile per il contribuente reperire le risorse economiche e finanziarie necessarie a consentirgli il corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, dirette a consentirgli di recuperare, in presenza di un'improvvisa crisi di liquidità, quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e ad egli non imputabili (Sez. 3, 9 ottobre 2013, n. 5905/2014; Sez. 3, n. 15416 del 08/01/2014, Tonti Sauro; Sez. 3, n. 5467 del 05/12/2013, Mercurtello, Rv. 258055; Sez. 3, n. 20266 del 08/04/2014, Zanchi, Rv. 259190).

6.7. Tanto premesso, osserva il Collegio che le allegazioni difensive volte ad eccepire la sussistenza della forza maggiore, la mancanza di dolo e, infine, l'inesigibilità della condotta sono infondate.

6.8. La Corte di appello, come visto, indica in modo chiaro le ragioni per le quali ha ritenuto di disattendere le allegazioni difensive sulla crisi di liquidità di impresa quale causa di forza maggiore e di esclusione del dolo ovvero della esigibilità di una condotta conforme al precetto penale. I Giudici territoriali spiegano che tale crisi, coerentemente alle stesse deduzioni difensive, lungi dal costituire un fatto improvviso ed imprevedibile, era stata gestita in base a precise scelte imprenditoriali che avevano comportato il deliberato sacrificio del debito erariale.

6.9. Occorre, dunque, sgombrare il campo da un equivoco di fondo che rischia di alterare la corretta impostazione dogmatica del problema: diversamente da quanto sostenuto con il terzo motivo, *per la sussistenza del reato in questione non è richiesto il fine di evasione (come già affermato da Sez. U, Romano, cit.), tantomeno l'intima adesione del soggetto alla volontà di violare il precetto.*

6.10. Quando il legislatore ha inteso attribuire all'elemento soggettivo del reato il compito di concorrere a tipizzare la condotta e/o quello di individuare il bene/valore/interesse con essa lesa o messo in pericolo, lo ha fatto in modo

espresso, escludendo, per esempio, dall'area della penale rilevanza le condotte solo eventualmente (e dunque non intenzionalmente) volte a cagionare l'evento (art. 323, cod. pen., artt. 2621, 2622, 2634, cod. civ., art. 27, comma 1, d.lgs. 27 gennaio 2010, n. 39), incriminando, invece, quelle ispirate da un'intenzione che si colloca oltre la condotta tipizzata (i reati a dolo specifico), attribuendo rilevanza allo scopo immediatamente soddisfatto con la condotta incriminata (per es., art. 424 cod. pen.), assegnando al momento finalistico della condotta stessa il compito di individuare il bene offeso (artt. 393 e 629 cod. pen., 416, 270, 270-bis, 305, cod. pen., 289-bis, 630, 605, cod. pen.).

6.11. Il dolo del reato in questione è integrato, dunque, dalla condotta omissiva posta in essere nella consapevolezza della sua illiceità, non richiedendo la norma, quale ulteriore requisito, un atteggiamento antidoveroso di volontario contrasto con il precetto violato.

6.12. Il reato di cui all'art. 10-ter, d.lgs. n. 74 del 2000 è unisussistente, di natura omissiva e istantanea. Il che significa che, ai fini della sua perfezione, sono necessarie e sufficienti la coscienza e la volontà dell'azione che devono sussistere nel momento esatto in cui matura il tempo (lungo) dell'obbligazione tributaria, non un attimo prima, non un attimo dopo (Sez. 3, n. 8352 del 24/06/2014, Schirosi, Rv. 263126).

6.13. Nel caso di specie, la consapevolezza di ledere o comunque pregiudicare gli interessi dell'Erario non è nemmeno posta in discussione. In ogni caso, si tratta di aspetto ben diverso, come detto, dalla specifica intenzione di evadere l'imposta, requisito esplicitamente preteso ai fini della integrazione dei soli reati di cui agli artt. 2, 3, 4, 8, 10 e 11, d.lgs. n. 74 del 2000. Sicché, pretendere che la volontà dell'azione cosciente consista nell'intenzione di violare il precetto equivale ad attribuire al dolo generico una funzione selettiva (appunto, *specifica*) della condotta non necessaria e non richiesta ai fini dell'integrazione del reato, per la cui consumazione, come detto, è necessario e sufficiente che il debitore di imposta ometta volontariamente il versamento dell'imposta nella consapevolezza della sussistenza dell'obbligo e della scadenza del termine previsto per il pagamento; la coscienza e la volontà dell'omissione devono sussistere al momento della scadenza del termine per l'adempimento.

6.14. Tali argomentazioni si saldano a quelli che riguardano le ragioni della tutela penale dell'interesse tributario.

6.15. L'incriminazione, ad opera dell'art. 35, comma 7, d.l. 4 luglio 2006, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, della condotta di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto dichiarata dal contribuente costituì una novità assoluta, inserita dal legislatore per impedire l'ingente evasione della relativa imposta, non adeguatamente né tempestivamente contrastata dai normali rimedi esecutivi né dalla

criminalizzazione delle condotte prodromiche all'evasione (sulla legittimità del cumulo dei procedimenti e delle sanzioni, amministrative e penali, quando i primi non sono in grado, da soli, di tutelare gli interessi finanziari dell'Unione Europea, la giurisprudenza della CGUE è unanime; cfr., da ultimo, ancorché in tema di frodi gravi, CGUE, Sezione Grande, n. C-42/17, secondo cui è compito degli Stati membri garantire una riscossione effettiva delle risorse proprie dell'Unione - v., in tal senso, sentenza del 7 aprile 2016, Degano Trasporti, C-546/14, EU:C:2016:206, punto 21. A questo proposito, tali Stati membri sono tenuti a procedere al recupero delle somme corrispondenti alle risorse proprie che sono state sottratte al bilancio dell'Unione in conseguenza di frodi. Al fine di assicurare la riscossione integrale delle entrate provenienti dall'IVA e tutelare in tal modo gli interessi finanziari dell'Unione, gli Stati membri dispongono di una libertà di scelta delle sanzioni applicabili, che possono assumere la forma di sanzioni amministrative, di sanzioni penali o di una combinazione delle due - v., in tal senso, sentenze del 26 febbraio 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punto 34, nonché Taricco, punto 39. A tale riguardo, occorre tuttavia rilevare, in primo luogo, che possono essere indispensabili sanzioni penali per combattere in modo effettivo e dissuasivo determinate ipotesi di gravi frodi in materia di IVA - v., in tal senso, sentenza Taricco, punto 39. Gli Stati membri, pena la violazione degli obblighi loro imposti dall'articolo 325, paragrafo 1, TFUE, devono quindi assicurarsi che, nei casi di frode grave che ledono gli interessi finanziari dell'Unione in materia di IVA, siano adottate sanzioni penali dotate di carattere effettivo e dissuasivo - v., in tal senso, sentenza Taricco, punti 42 e 43. Deve pertanto ritenersi che gli Stati membri violino gli obblighi loro imposti dall'articolo 325, paragrafo 1, TFUE qualora le sanzioni penali adottate per reprimere le frodi gravi in materia di IVA non consentano di garantire efficacemente la riscossione integrale di detta imposta).

6.16. La focalizzazione della condotta sul momento omissivo e la natura generica del dolo, richiesta dalla fattispecie penale di nuova fattura, costituiscono (e costituiscono) affidabili indici rivelatori della volontà di punire l'inadempimento dell'obbligo tributario nella mera consapevolezza della sussistenza di tale obbligo, a prescindere dagli scopi perseguiti dal contribuente. Il progressivo aumento della cd. soglia di punibilità ha ridotto, nel tempo, l'ambito applicativo del precetto penalmente sanzionato, ma non la sua natura e la sua struttura. Si può anzi affermare che il legislatore più recente, conscio della generale crisi economica che attanaglia da un decennio il nostro Paese e dei suoi possibili riflessi sulle ragioni dell'omissione penalmente sanzionata, ha, da un lato, elevato a duecentocinquantamila euro per anno di imposta l'importo al di sotto del quale l'omesso versamento dell'IVA è penalmente irrilevante (art. 8, d.lgs. n. 158 del 2015), dall'altro, ai fini della non punibilità del reato, ha consentito il

pagamento del debito (ancorché gravato da interessi e sanzioni) fino alla apertura del dibattimento, con possibilità di prorogare il termine di ulteriori sei mesi (art. 13, commi 1 e 3, d.lgs. n. 74 del 2000, come modificato dall'art. 11, d.lgs. n. 158 del 2015), di fatto dando maggior "respiro" ai contribuenti inadempienti ai sensi dell'art. 10-ter, d.lgs. n. 74 del 2000. E' agevole evidenziare che, pure in tale contesto, la struttura della fattispecie penale è rimasta immutata, non avendo il legislatore inteso dare rilevanza agli eventuali scopi dell'inadempimento, pur a fronte di un panorama giurisprudenziale che ormai andava cristallizzandosi sull'irrelevanza del movente.

6.17. Gli argomenti utilizzati dal ricorrente a sostegno della pretesa applicabilità, al caso concreto, della <<forza maggiore>>, appaiono, alla luce delle considerazioni che precedono, manifestamente infondati e frutto di un'operazione dogmaticamente errata perché tende ad attrarre nell'orbita del dolo generico requisiti che, per definizione, non gli appartengono e che si collocano piuttosto nell'ambito dei motivi a delinquere o che ne misurano l'intensità (art. 133 cod. pen.).

6.18. *La scelta di non pagare prova il dolo; i motivi della scelta non lo escludono.*

6.19. La forza maggiore, come noto, esclude la "suitas" della condotta. Secondo l'impostazione tradizionale, è la <<vis cui resisti non potest>>, a causa della quale l'uomo <<non agit sed agitur>> (Sez. 1, n. 900 del 26/10/1965, Sacca, Rv. 100042; Sez. 2, n. 3205 del 20/12/1972, Pilla, Rv. 123904; Sez. 4, n. 8826 del 21/04/1980, Ruggieri, Rv. 145855). Per questa ragione, secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, la forza maggiore rileva come causa esclusiva dell'evento, mai quale causa concorrente di esso (Sez. 4, n. 1492 del 23/11/1982, Chessa, Rv. 157495; Sez. 4, n. 1966 del 06/12/1966, Incerti, Rv. 104018; Sez. 4 n. 2138 del 05/12/1980, Biagini, Rv. 148018); essa sussiste solo e in tutti quei casi in cui la realizzazione dell'evento stesso o la consumazione della condotta antiggiuridica è dovuta all'assoluta ed incolpevole impossibilità dell'agente di uniformarsi al comando, mai quando egli si trovi già in condizioni di illegittimità (Sez. 4, n. 8089 del 13/05/1982, Galasso, Rv. 155131; Sez. 5, n. 5313 del 26/03/1979, Geiser, Rv. 142213; Sez. 4, n. 1621 del 19/01/1981, Sodano, Rv. 147858; Sez. 4 n. 284 del 18/02/1964, Acchiardi, Rv. 099191). Poiché la forza maggiore postula la individuazione di un fatto imponderabile, impreveduto ed imprevedibile, che esula del tutto dalla condotta dell'agente, si da rendere ineluttabile il verificarsi dell'evento, non potendo ricollegarsi in alcun modo ad un'azione od omissione cosciente e volontaria dell'agente, questa Suprema Corte ha sempre escluso, quando la specifica questione è stata posta, che le difficoltà economiche in cui versa il soggetto agente possano integrare la forza maggiore penalmente rilevante. (Sez. 3, n. 4529 del 04/12/2007, Cairone,

Rv. 238986; Sez. 1, n. 18402 del 05/04/2013, Giro, Rv. 255880; Sez. 3, n. 24410 del 05/04/2011, Bolognini, Rv. 250805; Sez. 3, n. 9041 del 18/09/1997, Chiappa, Rv. 209232; Sez. 3, n. 643 del 22/10/1984, Bottura, Rv. 167495; Sez. 3, n. 7779 del 07/05/1984, Anderi, Rv. 165822).

6.20. Costituisce corollario di queste affermazioni il fatto che nei reati omissivi propri integra la causa di forza maggiore l'assoluta impossibilità, non la semplice difficoltà di porre in essere il comportamento omesso (Sez. 6, n. 10116 del 23/03/1990, Iannone, Rv. 184856), assoluta impossibilità che deve essere collegata a eventi che sfuggono al dominio finalistico dell'agente.

6.21. Ne consegue che: a) il margine di scelta esclude sempre la forza maggiore perché non esclude la "suitas" della condotta; b) la mancanza di provvista necessaria all'adempimento dell'obbligazione tributaria penalmente rilevante non può pertanto essere addotta a sostegno della forza maggiore quando sia comunque il frutto di una scelta/politica imprenditoriale volta a fronteggiare una crisi di liquidità; c) non si può invocare la forza maggiore quando l'inadempimento penalmente sanzionato sia stato con-causato dai mancati accantonamenti e dal mancato pagamento alla singole scadenze mensili e dunque da una situazione di illegittimità; d) l'inadempimento tributario penalmente rilevante può essere attribuito a forza maggiore solo quando derivi da fatti non imputabili all'imprenditore che non ha potuto tempestivamente porvi rimedio per cause indipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico.

6.22. Alla luce delle considerazioni che precedono, appare in tutta la sua inconsistenza la tesi difensiva.

6.23. La Corte di appello ha giustamente sottolineato che la dedotta crisi di liquidità dell'impresa non solo costituiva evenienza tutt'altro che improvvisa (essa risaliva addirittura all'anno 2007, secondo le stesse deduzioni difensive) ma che la scelta di non pagare l'IVA alla scadenza (lunga) prevista dall'art. 10-ter, d.lgs. n. 74 del 2000 era conseguenza voluta e perseguita della complessa operazione immobiliare conclusa con la società < (omissis) S.r.l.>.

6.24. In conclusione:

6.24.1. la scelta di "sacrificare" il debito erariale a favore di quello bancario costituisce il frutto di una scelta imprenditoriale che dimostra la "suitas" della condotta omissiva ed esclude la sua riconducibilità a causa di forza maggiore;

6.24.2. la mancanza di fondi sufficienti al pagamento del debito erariale non è stata "rilevata" quale conseguenza della complessa operazione immobiliare, come dedotto dal ricorrente, ma ne costituiva il risultato previsto e perseguito (o comunque deliberatamente messo in conto) anche attraverso la successiva richiesta di rateizzazione del debito;

6.24.3. non è stata operata alcuna *retrocessione* del dolo a momenti antecedenti alla scadenza del termine (lungo) previsto dalla norma incriminatrice;

6.24.4. le condotte antecedenti (e successive) alla consumazione del reato, infatti, ben possono essere valutate ai fini dell'accertamento del dolo al momento della consumazione del reato;

6.24.5. non v'è dubbio che l'omissione sia stata cosciente e volontaria, essendo irrilevante, ai fini della perfezione del reato, lo scopo perseguito dall'agente;

6.24.6. in ogni caso, l'imputato non ha mai dedotto di aver posto in essere azioni pregiudizievoli per il patrimonio *personale*, non potendo essere considerata tale la sola dismissione di quello societario (peraltro contraddetta dal contestuale acquisto degli appartamenti).

6.25. Quanto alla eccepita inesigibilità di una condotta diversa, il Collegio deve ribadire il principio secondo il quale il principio della non esigibilità di una condotta diversa - sia che lo si voglia ricollegare alla "ratio" della colpevolezza riferendolo ai casi in cui l'agente operi in condizioni soggettive tali da non potersi da lui "umanamente" pretendere un comportamento diverso, sia che lo si voglia ricollegare alla "ratio" dell'antigiuridicità riferendolo a situazioni in cui non sembri coerente ravvisare un dovere giuridico dell'agente di uniformare la condotta al precetto penale - non può trovare collocazione e spazio al di fuori delle cause di giustificazione e delle cause di esclusione della colpevolezza espressamente codificate, in quanto le condizioni e i limiti di applicazione delle norme penali sono posti dalle norme stesse senza che sia consentito al giudice di ricercare cause ultralegali di esclusione della punibilità attraverso l'"*analogia juris*" (Sez. 6, n. 973 del 02/04/1993, Bove, Rv. 194384; Sez. 3, n. 8271 del 08/05/1985, Viti, Rv. 170486; Sez. 5, n. 6929 del 22/12/2000, dep. 2001, Cangialosi, n.m.). Nel caso di specie, l'invocata esimente della inesigibilità soggettiva della condotta doverosa nei confronti del contribuente IVA non viene ricondotta dalla difesa del ricorrente ad alcuna delle cause di giustificazione e delle cause di esclusione della colpevolezza espressamente codificate, non essendo pertanto consentito al giudice (né, tantomeno, all'imputato) di ricercare o creare cause ultralegali di esclusione della punibilità attraverso l'"*analogia juris*", come implicitamente invocato nel caso di specie dalla difesa. Né, del resto, è possibile ricorrere alla categoria delle cosiddette cause di giustificazione non codificate (o scriminanti tacite, o non scritte o extralegislative) in subiecta materia, in quanto tale categoria non trova sicuramente applicazione alle fattispecie penali tributarie, ponendosi il problema dell'applicabilità delle cause di giustificazione e delle cause di esclusione della colpevolezza non espressamente codificate solo per quelle attività che, pur manifestandosi in fatti penalmente tipici, sono considerate lecite

in ragione della loro utilità sociale anche se non sia dato rintracciare una precisa norma di giustificazione, dovendosi in ogni caso rilevare un'indeterminatezza concettuale di fondo, caratteristica della antigiuridicità sostanziale e delle c.d. scriminanti tacite (così, più recentemente, Sez. 3, n. 6220 del 23/01/2018, Ventura, n.m. sul punto).

6.26. Nè può confondersi l'inesigibilità della condotta con l'errore inevitabile sul precetto penale che trova, nell'ambito della rilevanza dell'elemento psicologico, il suo riconoscimento nella sentenza n. 364 del 1988 della Corte costituzionale.

6.27. Peraltro, stando alle deduzioni difensive, non si comprende quale autonomia concettuale possa ritagliarsi all'invocata inesigibilità della condotta conforme al precetto legale rispetto alla causa di forza maggiore della quale ripete gli stessi contenuti.

8. Il settimo motivo è inammissibile e comunque totalmente infondato.

8.1. Il ricorrente non ha chiesto in appello l'applicazione della causa di non punibilità di cui all'art. 131-bis cod. pen., con conseguente palese insussistenza dell'eccepito vizio di mancanza di motivazione sul punto.

8.2. In ogni caso, l'elevato importo dell'imposta non versata esclude in radice l'esiguità del danno.

9. L'ottavo motivo è inammissibile perché generico e manifestamente infondato.

9.1. L'imputato, innanzitutto, non specifica quali fossero le prove alla cui assunzione aveva subordinato la richiesta di definizione del processo allo stato degli atti, né deduce di aver investito la Corte di appello della richiesta della loro assunzione.

9.2. In ogni caso, coerentemente con la finalità acceleratoria, deflattiva e, conseguentemente, premiale del rito abbreviato, ancorché condizionato all'integrazione probatoria, il Tribunale aveva giustamente rigettato la richiesta dell'imputato sul rilievo che l'integrazione richiesta corrispondeva ad un'intera istruttoria dibattimentale.

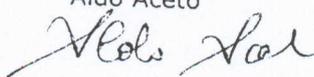
P.Q.M.

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

Così deciso in Roma, il 23/01/2018.

Il Consigliere estensore

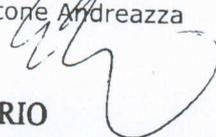
Aldo Aceto



16

Il Presidente

Gastone Andreazza



IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO
Dott. Vincenzo Di Ciero

