



55480-17

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

Composta da
Piero Savani - Presidente -
Donatella Galterio
Angelo Matteo Socci
Giovanni Liberati - Relatore -
Carlo Renoldi
ha pronunciato la seguente

AcN
Sent. n. sez. 1860
UP - 676/2017
R.G.N. 12073/2017

SENTENZA

sul ricorso proposto da
(omissis) , nato a (omissis)
avverso la sentenza del 15/9/2015 della Corte d'appello di Ancona
visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;
udita la relazione svolta dal Consigliere Giovanni Liberati;
udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Paolo
Canevelli, che ha concluso chiedendo l'annullamento senza rinvio limitatamente
all'anno 2010, con l'eliminazione della relativa penale, e il rigetto nel resto del
ricorso;
udito per il ricorrente l'avv. (omissis) , che ha concluso chiedendo
l'accoglimento del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 15 settembre 2015 la Corte d'appello di Ancona ha
confermato la sentenza resa il 28 marzo 2014 dal Tribunale di Macerata, con cui
(omissis) era stato condannato alla pena di mesi cinque di reclusione in
relazione al reato di cui agli artt. 81 cpv. cod. pen. e 10 *ter* d.lgs. n. 74 del 2000
(per avere, quale amministratore unico della (omissis) S.r.l., omesso di
versare l'imposta sul valore aggiunto risultante a debito dalle dichiarazioni
relative agli anni di imposta 2009, pari a euro 459.061,00, e 2010, pari a euro
228.849,00).

G. Liberati

La Corte d'appello, nel disattendere l'impugnazione dell'imputato, ha ribadito la sussistenza dell'elemento psicologico del reato ascrittogli, escludendo la rilevanza, sotto tale profilo, delle difficoltà finanziarie dell'impresa dallo stesso amministrata, conseguenti agli obblighi restitutori derivanti dai contratti di SWAP dalla stessa conclusi, evidenziandone la riconducibilità a scelte imprenditoriali dell'amministratore e sottolineando la prosecuzione dell'attività di impresa, per la quale erano state reperite le risorse necessarie, attribuendo quindi l'inadempimento alla obbligazione tributaria a una scelta deliberata dell'imputato.

E' stata, poi, esclusa la configurabilità di una violazione del divieto di un secondo giudizio per i medesimi fatti, richiamando l'orientamento espresso nella sentenza n. 20887 del 2015 di questa Corte e sottolineando che il soggetto obbligato al pagamento dei tributi non corrisposti e delle relative sanzioni era la società e non il suo amministratore.

2. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione l'imputato, affidato a quattro motivi.

2.1. Con un primo motivo ha denunciato violazione dell'art. 649 cod. proc. pen., in relazione all'art. 4, prot. 7, CEDU, per l'omessa considerazione della applicazione per i medesimi fatti di una sanzione alla quale doveva essere riconosciuto carattere penale, e cioè quella tributaria, in violazione degli artt. 50 e 52 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione, stante l'identità del fatto storico che aveva determinato l'applicazione delle sanzioni.

2.2. Mediante un secondo motivo ha lamentato mancanza di motivazione in ordine alla richiesta di sospensione del giudizio, in relazione alle questioni pregiudiziali sollevate riguardo alla legittimità del sistema del cosiddetto doppio binario sanzionatorio.

2.3. Con un terzo motivo ha lamentato ulteriore vizio della motivazione in ordine all'elemento soggettivo del reato ascrittogli, ribadendo di aver provveduto a pagare quanto dovuto in relazione alle scadenze più urgenti, anche facendo ricorso a risorse personali dei soci, e la riconducibilità ai contratti di SWAP stipulati dalla società della impossibilità di provvedere al pagamento delle somme dovute al fisco, giacché l'esposizione debitoria derivante da tali contratti aveva provocato anche la contrazione degli affidamenti di cui la società aveva goduto, con la conseguenza che doveva essere esclusa l'intenzionalità dell'inadempimento alle obbligazioni tributarie; in proposito risultava improprio il rilievo attribuito dalla Corte d'appello alla prosecuzione della attività d'impresa, in quanto la stessa si era resa necessaria per poter onorare i debiti della società.

2.4. Con un quarto motivo ha lamentato ulteriore vizio della motivazione, riguardo alla mancata sospensione del procedimento in attesa della approvazione

e pubblicazione del d.lgs. n. 158 del 2015, contemplante un innalzamento delle soglie di rilevanza penale di alcuni reati tributari.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso, peraltro riprodotto dei motivi d'appello, non è fondato, ma la sentenza impugnata deve essere annullata limitatamente all'anno d'imposta 2010 perché il fatto non sussiste.

2. Va, infatti, preliminarmente considerato che l'art. 8 del d.lgs. 24/09/2015 n. 158, entrato in vigore in data 22/10/2015, ha modificato l'art. 10 ter d.lgs. n. 74 del 2000, nel senso di attribuire rilevanza penale, elevando il precedente limite, unicamente alle condotte di omesso versamento dell'imposta per un ammontare superiore ad euro 250.000,00 per ciascun periodo di imposta, come peraltro eccepito anche dal ricorrente mediante il quarto motivo del suo ricorso; tale modifica, in quanto comportante una disposizione più favorevole rispetto alla precedente, si applica, ex art. 2, comma 4, cod. pen., anche ai fatti posti in essere antecedentemente.

Ciò posto, nella specie, l'ammontare non versato relativamente all'anno di imposta 2010 è, come da contestazione, pari ad euro 228.849,00, importo inferiore al limite di legge di cui sopra, sicché la sentenza impugnata va annullata, limitatamente al suddetto anno di imposta 2010, perché il fatto non sussiste, posto che la soglia di rilevanza penale deve ritenersi elemento costitutivo del fatto di reato, contribuendo la stessa a definirne il disvalore (in tal senso, tra le altre, Sez. U., n. 37954 del 25/05/2011, Orlando, Rv. 250975; Sez. 3, n. 3098/16 del 05/11/2015, Vanni, Rv. 265938; Sez. 3, n. 35611 del 16/06/2016, Monni, Rv. 268007), con ciò rimanendo assorbita la doglianza formulata dal ricorrente mediante il quarto motivo, non essendo peraltro prevista alcuna sospensione dei procedimenti in corso in attesa della emanazione e pubblicazione del predetto decreto legislativo.

3. Ciò premesso va osservato che il primo e il secondo motivo di ricorso, mediante i quali è stata prospettata violazione del divieto di un secondo giudizio per i medesimi fatti e vizio di motivazione in ordine alla richiesta di sospensione del processo, in attesa della decisione delle questioni pregiudiziali sollevate in relazione alla legittimità del sistema del cosiddetto doppio binario sanzionatorio, non sono fondati.

Come evidenziato anche dalla Corte d'appello nella motivazione della sentenza impugnata, le sanzioni tributarie, conseguenti agli inadempimenti alle relative obbligazioni, sono state disposte nei confronti della persona giuridica

G. Lenzi

obbligata e non del suo amministratore (cioè l'attuale ricorrente), con la conseguente insussistenza dei presupposti per ravvisare una duplicazione di sanzioni nei confronti del medesimo soggetto a seguito delle medesime condotte, difettando il connotato ineludibile della identità dei soggetti sanzionati.

Tale aspetto è stato, da ultimo, chiarito dalla Corte di giustizia UE, IV sezione, nella sentenza 5 aprile 2017, Orsi (C-217/15) e Baldetti (C-350/15), nella quale la Corte sovranazionale ha posto un primo punto fermo in relazione alla legittimità dell'articolazione normativa del doppio binario punitivo in materia tributaria nel nostro ordinamento, in risposta ai ricorsi sollevati in via pregiudiziale nell'ambito di procedimenti penali instaurati per fatti di omesso pagamento dell'imposta sul valore aggiunto, in relazione ai quali si era già concluso il procedimento di accertamento dell'illecito tributario (ex art. 13, comma 1, d.lgs. n. 471/1997), all'esito del quale l'amministrazione finanziaria dello Stato, oltre a liquidare il debito erariale non versato, aveva irrogato una sanzione amministrativa pari al 30% dell'imposta evasa.

Al riguardo la Corte di giustizia UE ha affermato che "L'articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea deve essere interpretato nel senso che non osta ad una normativa nazionale, come quella di cui ai procedimenti principali, che consente di avviare procedimenti penali per omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto dopo l'irrogazione di una sanzione tributaria definitiva per i medesimi fatti, qualora tale sanzione sia stata inflitta ad una società dotata di personalità giuridica, mentre detti procedimenti penali sono stati avviati nei confronti di una persona fisica", sottolineando la necessità, per l'applicazione del divieto di *bis in idem*, che debba essere la stessa persona ad essere sottoposta ad una doppia sanzione per uno stesso fatto, ipotesi non ricorrente nel caso in esame, nel quale le sanzioni sono state applicate nei confronti della persona giuridica.

Del tutto diverso il caso in cui il *bis in idem* sia eccepito in relazione alla duplicazione punitiva tra persona fisica e impresa individuale, su cui la Corte di Giustizia dovrà a breve pronunciarsi per rispondere al ricorso del Tribunale di Bergamo nella causa Menci, richiamato, peraltro in modo inconferente, stante la diversità delle situazioni, dal ricorrente, con la conseguente corretta esclusione da parte della Corte territoriale delle condizioni per disporre la sospensione del processo.

Ne consegue, in definitiva, l'infondatezza delle censure, non essendo ravvisabile la prospettata violazione del divieto di un secondo giudizio, neppure alla luce degli artt. 50 e 52 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, né l'influenza della questione pregiudiziale sollevata dal Tribunale di Bergamo.

G. Lenzi

4. Il terzo motivo, mediante il quale è stata prospettata l'insufficienza e l'illogicità della motivazione riguardo alla sussistenza dell'elemento soggettivo del reato ascritto al ricorrente, è anch'esso infondato.

Va al riguardo ricordato il consolidato orientamento interpretativo di questa Corte in proposito, secondo cui, al fine della dimostrazione della assoluta impossibilità di provvedere ai pagamenti omessi, occorre l'allegazione e la prova della non addebitabilità all'imputato della crisi economica che ha investito l'impresa e della impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità che ne sia conseguita tramite il ricorso a misure idonee da valutarsi in concreto (cfr. Sez. 3, n. 20266 del 08/04/2014, Zanchi, Rv. 259190; Sez. 3, n. 8352 del 24/06/2014, Schirosi, Rv. 263128; Sez. 3, n. 43599 del 09/09/2015, Mondini, Rv. 265262).

Per escludere la volontarietà della condotta è, dunque, necessaria la dimostrazione della riconducibilità dell'inadempimento alla obbligazione verso l'Erario a fatti non imputabili all'imprenditore, che non abbia potuto tempestivamente porvi rimedio per cause indipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico (Sez. 3, n. 8352 del 24/06/2014, Schirosi, Rv. 263128; conf. Sez. 3, n. 15416 del 08/01/2014, Tonti Sauro; Sez. 3, n. 5467 del 05/12/2013, Mercutello, Rv. 258055; Sez. 3, 9 ottobre 2013, n. 5905/2014).

Nel caso in esame la Corte d'appello ha escluso, con motivazione adeguata e immune dai vizi denunciati dal ricorrente, un siffatto stato di impossibilità assoluta di provvedere al pagamento delle imposte e l'adozione di tutte le iniziative possibili per provvedervi, e, conseguentemente, la non intenzionalità delle omissioni contestate, avendo evidenziato sia il rinnovo dei contratti di SWAP (che, per quanto determinato dalla volontà di ripianare l'esposizione debitoria conseguente all'addebito di interessi, la ha, in realtà, aggravata), sia l'incasso da parte della società di corrispettivi, sia la prosecuzione della attività di impresa, concludendo per la volontaria omissione del pagamento dei tributi dovuti: tale motivazione risulta idonea a dar conto delle ragioni della ritenuta insussistenza di una condizione di impossibilità assoluta di provvedere a tali pagamenti, e non è affetta dalla illogicità prospettata dal ricorrente, in quanto il riferimento al rinnovo dei contratti di SWAP e alla prosecuzione dell'attività di impresa, pur volti al tentativo di evitare il dissesto della società, non contrasta con la conclusione della volontarietà della omissione contestata, trattandosi della evidenziazione di indici della esistenza di risorse che avrebbero consentito il pagamento, anche parziale, di quanto dovuto, invece totalmente omesso dall'imputato.

5. In conclusione la sentenza impugnata deve essere annullata senza rinvio limitatamente all'anno d'imposta 2010, perché il fatto non sussiste, con rinvio

per la sola rideterminazione della pena alla Corte d'appello di Perugia, dovendo il ricorso deve essere rigettato nel resto, con la conseguente formazione del giudicato in punto di accertamento del reato e affermazione di responsabilità (Sez. 3, n. 38380 del 15/07/2015, Ferraiuolo, Rv. 264796; Sez. 3, n. 50215 del 08/10/2015, Sarli, Rv. 265434; Sez. 3, n. 30383 del 30/03/2016, Mazzoccoli, Rv. 267590).

P.Q.M.

Annulla senza rinvio la sentenza impugnata limitatamente all'anno d'imposta 2010 perché il fatto non sussiste e rinvia per la determinazione della pena alla Corte d'appello di Perugia.

Rigetta nel resto il ricorso.

Così deciso il 6/6/2017

Il Consigliere estensore

Giovanni Liberati



Il Presidente

Piero Savani

