

messimario

25



1725/15

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

- Dott. ALDO FIALE
- Dott. VITO DI NICOLA
- Dott. CHIARA GRAZIOSI
- Dott. ALDO ACETO
- Dott. VINCENZO PEZZELLA

UDIENZA PUBBLICA
DEL 11/11/2014

- Presidente - SENTENZA N. 3150/2014
- Consigliere - REGISTRO GENERALE N. 53146/2013
- Consigliere -
- Rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

avverso la sentenza n. 1390/2012 CORTE APPELLO di ANCONA, del 14/12/2012

visti gli atti, la sentenza e il ricorso
udita in PUBBLICA UDIENZA del 11/11/2014 la relazione fatta dal
Consigliere Dott. VINCENZO PEZZELLA
Udito il Procuratore Generale in persona del Dott. *Gabriele Deazzotta*
che ha concluso per *l'inammissibilita' del ricorso*

Udito, per la parte civile, l'Avv

Udit i difensor Avv.

RITENUTO IN FATTO

1. La Corte di Appello di Ancona, pronunciando nei confronti dell'odierno ricorrente con sentenza del 14.12.2012, in parziale riforma della sentenza del Tribunale di Ancona sezione distaccata di Jesi del 21.12.2011, riduceva le pene accessorie della interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese a mesi sei, della incapacità a contrarre con la pubblica amministrazione ad anni uno e della interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria ad anni uno, confermava nel resto.

Il Tribunale aveva assolto l'imputato, perché il fatto non costituisce reato, per mancanza di dolo, dal delitto di cui all'art. 10ter D. L.vo 74/2000, perché, in qualità di legale rappresentante della & C. Snc, con sede in ometteva di versare l'imposta sul valore aggiunto relativa al periodo di imposta 2006, per un ammontare di € 600.445,00, entro il termine previsto per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo, in l 27.12.2007.

Lo stesso giudice di primo grado, invece, aveva dichiarato l'imputato responsabile del delitto di cui all'art. 10ter D. L.vo 74/2000, perché, in qualità di titolare della ditta ometteva di versare l'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale presentata per il periodo di imposta 2007 per l'importo totale di € 177.262,00, in il 23.09.2008, condannandolo, concesse le attenuanti generiche, alla pena di mesi 4 di reclusione con l'applicazione delle seguenti pene accessorie: interdizione dai pubblici uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese per 3 anni, incapacità di contrarre con la pubblica amministrazione per 3 anni, interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria per 3 anni, interdizione perpetua dall'ufficio di componente della commissione tributaria e pubblicazione della sentenza per estratto per una sola volta nel quotidiano ' , con concessione del beneficio di cui agli artt. 163 e 175 cod. pen., oltre al pagamento delle spese processuali.

Avverso tale provvedimento ha proposto ricorso per Cassazione, a mezzo del proprio difensore di fiducia, deducendo l'unico motivo di seguito enunciato nei limiti strettamente necessari per la motivazione, come disposto dall'art. 173, comma 1, disp. att., cod. proc. pen.:

• Errata valutazione della legge penale stante la presenza di una causa generale qual è l'inesigibilità circa l'esclusione della colpevolezza.

Il ricorrente deduce che, nel caso di specie, ricorrerebbero i presupposti per l'applicazione dell'art. 45 cod. pen., ossia la presenza di eventi fortuiti e di forza maggiore che abbiano determinato la non punibilità della condotta.

L'azienda si sarebbe trovata in gravi difficoltà economiche, che avrebbero reso impossibile al soggetto agente di uniformarsi al dettato normativo di cui all'art. 10ter del D.Lvo 74/2000.

Tali difficoltà sarebbero state determinate dagli ingenti crediti vantati dalla stessa azienda e mai riscossi, a causa della condotta delle aziende debtrici.

Il mancato pagamento di crediti dell'importo di circa 2.000.000 di euro, si sarebbe inserito nell'ambito della grave crisi economica mondiale dell'anno 2008.

A fronte di tale situazione critica, l'imputato avrebbe deciso di salvaguardare la propria azienda accendendo un mutuo di circa € 600.000,00, fornendo a garanzia i suoi beni personali, per pagare i dipendenti e i fornitori.

Tale circostanza rivestirebbe i caratteri dell'imprevedibilità, imponderabilità ed ineludibilità richiesti per la sussistenza del caso di forza maggiore.

Chiede, pertanto, l'annullamento della sentenza impugnata.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il motivo sopra richiamato appare manifestamente infondato e, pertanto, il proposto ricorso va dichiarato inammissibile.

2. A norma dell'art. 10ter del D.Lgs. n. 74 del 2000, inserito con l'art. 35 co. 7 del D.L. 4 luglio del 2006, convertito con modificazioni nella L. 4 agosto del 2006, la sanzione prevista dall'art. 10bis per il delitto di omesso versamento di ritenute certificate si applica anche a chiunque non versi l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo.

Con l'intervento legislativo del luglio 2006 è stata, dunque, introdotta una nuova fattispecie criminosa, diretta a sanzionare l'omesso versamento dell'IVA in base alle risultanze della dichiarazione annuale, cui è stata estesa la sanzione penale prevista per il delitto di omesso versamento di ritenute certificate dal precedente art. 10bis, in forza del quale è punito "con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata al sostituto, per un ammontare superiore a cinquantamila Euro per ciascun periodo d'imposta" (da intendersi per i fatti commessi sino al 17.9.2011 superiore, per ciascun periodo d'imposta, a 103.931,38 a seguito della sentenza della Corte Costituzionale 8.4.2014 n. 80 - in GU 1a Serie Speciale - Corte Costituzionale n.17 del 16-4-2014 e quindi produttiva di effetti dal 17.4.2014- che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 10ter D.lvo 74/2000 nella parte de qua).

Il comportamento del soggetto che non versa l'IVA dichiarata a debito in sede di dichiarazione annuale è stato quindi dal legislatore assimilato, sotto il profilo sanzionatorio, ma come vedremo non solo, a quello del sostituto che non versa le ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata al sostituito.

Il momento consumativo del reato è individuato alla scadenza del termine previsto per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo. Tale termine è fissato dalla L. n. 405 del 1990, art. 6, comma 2, al 27 dicembre. Conseguentemente per la consumazione del reato non è sufficiente un qualsiasi ritardo nel versamento rispetto alla scadenze previste, ma occorre che l'omissione del versamento dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione si protragga fino al 27 dicembre dell'anno successivo al periodo d'imposta di riferimento. Nella fattispecie al 27 dicembre del 2006.

La giurisprudenza di questa Corte ha anche risolto in senso positivo, tenuto conto che la disposizione *de quo* è entrata in vigore il 4 luglio del 2006 e che il delitto si perfeziona alla data del 27 dicembre di ciascun anno per l'IVA relativa alla dichiarazione dell'anno precedente, il dubbio se la nuova disposizione sanzionatoria trovasse applicazione per i reati riguardanti l'IVA relativa all'anno 2005, senza che ciò comporti violazione del principio di irretroattività della norma penale (Sez. Unite, n. 37424 del 28.3.2013, Romano, rv. 255758) e in senso negativo quello per l'applicabilità dell'indulto, di cui alla L. n. 241 del 2006, che copre i reati commessi fino al 2 maggio del 2006 (sez. 3, n. 38619 del 14.10.2010, P.G. In Proc. Mazzeri, rv. 248626).

Il reato di omesso versamento dell'IVA ex art.10ter, D.Lgs. 74/2000 si consuma, infatti, nel momento in cui scade il termine previsto dalla legge per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo, non essendo sufficiente un qualsiasi ritardo nel versamento rispetto alle scadenze previste.

E' necessario, quindi, che l'omissione del versamento dell'IVA dovuta in base alla dichiarazione si protragga fino al 27 dicembre dell'anno successivo al periodo di imposta di riferimento, giusto quanto disposto dall'art. 6, comma secondo, della legge 29 dicembre 1990, n. 405.

Condivisibilmente è stato predato che in tema di omesso versamento IVA, il reato omissivo a carattere istantaneo previsto dall'art. 10ter d.lgs 10 marzo 2000, n. 74 consiste nel mancato versamento all'erario delle somme dovute sulla base della dichiarazione annuale che, tranne i casi di applicabilità del regime di "IVA per cassa", è ordinariamente svincolato dalla effettiva riscossione delle somme-corrispettivo relative alle prestazioni effettuate (Sez. Unite, n. 37424 del 28.3.2013, Romano, rv. 255758; sez. 3, n. 19099 del 6.3.2013, Di Vora, rv. 255327).

3. Se quello appena delineato è il quadro normativo e giurisprudenziale di riferimento, va chiarito perché il motivo di ricorso appare infondato.

Nella già richiamata pronuncia, le Sezioni Unite di questa Corte Suprema hanno precisato, all'esito di un'approfondita disamina della normativa tributaria in materia, proprio in tema di elemento soggettivo, che il reato in esame è punibile a titolo di **dolo generico** (Sez. Unite, n. 37424 del 28.3.2013, Romano, rv. 255758)

Mentre, invero, molte delle condotte penalmente sanzionate dal d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, richiedono che il comportamento illecito sia dettato dallo scopo specifico di evadere le imposte, questa specifica direzione della volontà illecita non emerge in alcun modo dal testo dell'art. 10ter d.lgs. n. 74 del 2000.

Per la commissione del reato, basta, dunque, la coscienza e volontà di non versare all'Erario le ritenute effettuate nel periodo considerato. Tale coscienza e volontà deve investire anche la soglia di Euro cinquantamila, con la precisazione di cui sopra dopo l'intervento della Corte Costituzionale, che è un elemento costitutivo del fatto, contribuendo a definirne il disvalore.

La prova del dolo - hanno condivisibilmente affermato le SS.UU. nella sentenza 37424/13- 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 di Euro cinquantamila, entro il termine lungo previsto.

Sul punto, come già ricordato, con sentenza dell' 8.4.2014 n. 80, è stata, tuttavia, dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 10ter D.lvo 74/2000 nella parte in cui, con riferimento ai fatti commessi sino al 17 settembre 2011, punisce l'omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla relativa dichiarazione annuale, per importi non superiori, per ciascun periodo di imposta, ad euro 103.291,38.

Nel caso in esame siamo pacificamente al di sopra di tale soglia essendo stato omesso un versamento di euro 600.445,00.

Il debito verso il fisco relativo ai versamenti IVA è 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.

In tal senso appare evidente la similitudine con quanto accade per il sostituto d'imposta rispetto alle trattenute operate per oneri previdenziali ed assistenziali sulle retribuzioni dei propri dipendenti. Ed evidentemente non è estranea a tale valutazione la scelta del legislatore del 2006 di equiparare le sanzioni.

L'introduzione della norma penale di cui all'art. 10ter Dlgs 74/2000, stabilendo nuove condizioni e un nuovo termine per la propria applicazione, estende evidentemente la detta esigenza di organizzazione su scala annuale.

4. Le Sezioni Unite scrivono, anche, nella citata sentenza 37424/13: "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 (protrattasi, in sede di prima applicazione della norma, nella seconda metà del 2006) di non far debitamente fronte alla esigenza predetta (per l'esclusione del rilievo scriminante di impreviste difficoltà economiche in sé considerate v., in riferimento alla parallela norma dell'art. 10-bis, Sez. 3, n. 10120 del 01/12/2010, dep. 2011, Provenzale)".

Le SS.UU. dunque, richiamano la giurisprudenza di questa Sezione secondo che ha già più volte stabilito, in materia di omesso versamento di ritenute previdenziali che il reato è integrato, siccome è a dolo generico, dalla consapevole scelta di omettere i versamenti dovuti, non rilevando la circostanza che il datore di lavoro attraversi una fase di criticità e destini risorse finanziarie per far fronte a debiti ritenuti più urgenti (Sez. 3, n. 13100 del 19.1.2011, Biglia, Rv. 249917; conf. Sez. 3, n. 29616 del 14.6.2011, Vestovi, rv. 250529).

5. Va evidenziato che nell'ormai ricorrente casistica dei motivi dell'illiquidità che si assume essere incolpevole e che si chiede poter scriminare il mancato pagamento di tributi all'Erasio vengono per lo più sottoposte all'attenzione di questa Suprema Corte, insieme o in alternativa, proprio i motivi oggi dedotti in ricorso e cioè: a) l'aver ritenuto di privilegiare il pagamento delle retribuzioni ai dipendenti, onde evitare dei licenziamenti; b) l'aver dovuto pagare i debiti ai fornitori, pena il fallimento della società; c) la mancata riscossione di crediti vantati e documentati, verso la clientela e spesso nei confronti dello Stato.

Ebbene, nessuna di queste situazioni, seppure provata, può integrare ex se l'invocata forza maggiore ex art. 45 cod. pen. o lo stato di necessità ex art. 54 cod. pen.

Non lo è, *in primis*, la pur comprensibile scelta di adempiere prioritariamente alle obbligazioni di pagamento delle retribuzioni dei lavoratori dipendenti.

L'esimente della forza maggiore, di cui all'art. 45 cod. pen., sussiste in tutti i casi nei quali l'agente abbia fatto quanto era in suo potere per uniformarsi alla legge e che per cause indipendenti dalla sua volontà non vi era la possibilità di impedire l'evento o la condotta antigliuridica. Ebbene, questa Corte Suprema ha più volte avuto modo di precisare che, in casi come quello che ci occupa, la

situazione di difficoltà finanziaria dell'imprenditore, anche laddove provata, non costituisce causa di forza maggiore che esclude la responsabilità penale, (cfr. ex plurimis, sez. 3, n. 37528 del 12.6.2013, Corliano, rv. 257683).

Quanto allo stato di necessità, l'art. 54 cod. pen. esclude la punibilità per chi ha commesso il fatto per esservi stato costretto dalla necessità di salvare sé o altri dal pericolo attuale di un danno grave alla persona. Ed è pacifico nella giurisprudenza di questa Corte che con l'espressione «danno grave alla persona» il legislatore abbia inteso riferirsi ai soli beni morali e materiali che costituiscono l'essenza stessa dell'essere umano, come la vita, l'integrità fisica (comprensiva del diritto alla salute), la libertà morale e sessuale, il nome, l'onore, ma non anche quei beni che, pur essendo costituzionalmente rilevanti, contribuiscono al completamento ed allo sviluppo della persona umana (cfr. sul punto la già citata sentenza di questa sez. 3 n. 15416/2014).

Anche in relazione a tale esimente, tuttavia, pur essendo dunque fuori discussione che il diritto al lavoro è costituzionalmente garantito e che il lavoro contribuisce alla formazione ed allo sviluppo della persona umana, deve escludersi, tuttavia, che la sua perdita costituisca in quanto tale un danno grave alla persona sotto il profilo dell'art. 54 cod. pen. (cfr. sul punto sez. 1, 23 gennaio 1997, n. 4323, P.M. in proc. Balocco ed altri, rv. 207434).

Analogamente nessuna conseguenza può discendere in termini di punibilità, in ogni caso, dalla circostanza che il mancato pagamento dei creditori diversi dall'Erario sia stato ritenuto necessario in quanto si è ritenuto di dover prioritariamente pagare altri creditori, tra cui i fornitori, per scongiurare il fallimento della società. E ciò sia perché il fallimento avrebbe ben potuto essere richiesto dallo stesso Erario proprio in relazione ai crediti tributari, sia perché la semplice necessità di scongiurare il fallimento non è sufficiente ad integrare l'ipotesi di forza maggiore sopra delineata.

In ultimo, nessuna autonoma rilevanza può derivare dal fatto che il ricorrente provi di vantare crediti verso terzi che non sia riuscito ad esigere. E ciò vale anche se il terzo debitore sia lo Stato o un altro ente pubblico, laddove l'interessato abbia nei confronti dello stesso rapporti di tipo contrattuale, ad esempio per la prestazione di servizi.

La legge, infatti, disciplina in maniera tassativa i casi in cui può procedersi a compensazione del debito tributario. E, al di fuori di questi, il mancato pagamento dei debiti che l'interessato può addurre nei confronti dello Stato o dell'ente pubblico, rientra nel suo normale rischio d'impresa, di tipo privatistico, e non può certo elidere l'obbligazione, di natura pubblicistica, che egli ha verso l'Erario.

6. Va chiarito che il Collegio ritiene che tale assunto non sia incompatibile con la più recente precisazione fornita da questa stessa Suprema Corte secondo cui non è escluso che, in astratto, siano possibili casi – il cui apprezzamento è devoluto al giudice del merito e come tale è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato – nei quali possa invocarsi l'assenza del dolo o l'assoluta impossibilità di adempiere l'obbligazione tributaria (così sez. 3 n. 10813 del 6.2.2014, Servida, non massim.; conf. la clt. sez. 3, n. 5467 del 5.12.2013 dep. il 4.2.2014, Mercutello, rv. 258055).

E' tuttavia necessario, perché in concreto ciò si verifichi, che siano assolti gli oneri di allegazione che, per quanto attiene alla lamentata crisi di liquidità, dovranno investire non solo l'aspetto della non imputabilità a chi abbia omesso il versamento della crisi economica che ha investito l'azienda o la sua persona, ma anche la prova che tale crisi non sarebbe stata altrimenti fronteggiabile tramite il ricorso, da parte dell'imprenditore, ad idonee misure da valutarsi in concreto (non ultimo, il ricorso al credito bancario).

In altri termini, il ricorrente che voglia giovarsi in concreto di tale esimente, evidentemente riconducibile alla forza maggiore, nei termini di cui si è detto, dovrà dare prova che non gli sia stato altrimenti possibile reperire le risorse 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, atte a consentirgli di recuperare la necessaria liquidità, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e a lui non imputabili (così la già citata e condivisibile sentenza 5467/14 di questa Sezione).

Nel caso in esame tali allegazioni, valutate quanto si legge nel provvedimento impugnato, non ci sono state.

Sul punto, conformemente al richiamato *dictum* delle SS.UU. 37424/2013 la Corte territoriale ha risposto con una motivazione logica e congrua, e pertanto immune dal denunciato vizio di legittimità (cfr. pag. 7), laddove ha evidenziato che la doglianza proposta era *"...oltreché giuridicamente insostenibile, in fatto infondata, posto che, come acutamente evidenziato dal primo Giudice, le vicende straordinarie che hanno investito l'impresa, rimasta truffata per somme ragguardevoli non incassate per prestazioni regolarmente erogate, non possono costituire impedimento insuperabile al versamento della imposta IVA di cui si discute, poiché questa relativa all'anno 2007 (con versamento da eseguirsi nel 2008) mentre quelle vicende si riferiscono all'anno 2005. Del resto l'impresa, anche ricorrendo al credito bancario, ha continuato ad operare preferendo (...) pagare dipendenti e fornitori e, quindi, scegliendo di non assolvere alle suddette obbligazioni tributarie, sicché la loro omissione conserva, anche in riferimento all'elemento soggettivo del reato, tutta la sua valenza penale"*.

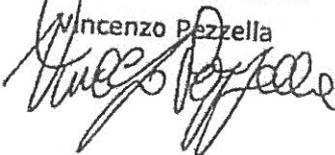
7. Essendo il ricorso inammissibile e, a norma dell'art. 616 cod. proc. pen, non ravvisandosi assenza di colpa nella determinazione della causa di inammissibilità (Corte Cost. sent. n. 186 del 13.6.2000), alla condanna del ricorrente al pagamento delle spese del procedimento consegue quella al pagamento della sanzione pecuniaria nella misura indicata in dispositivo

P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali e della somma di € 1000,00 in favore della Cassa delle Ammende

Così deciso in Roma il 11 novembre 2014

Il Consigliere estensore

Vincenzo Pezzella


Il Presidente

Aldo Fiàle
