

Cass. pen. Sez. III, Sent., (ud. 11/11/2020) 18-01-2021, n. 1768

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. SARNO Giulio - Presidente -

Dott. ANDREAZZA Gastone - Consigliere -

Dott. CORBETTA Stefano - rel. Consigliere -

Dott. GAI Emanuela - Consigliere -

Dott. MACRI' Ubalda - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

(OMISSIS), nato a (OMISSIS);

avverso la sentenza del 07/11/2019 della Corte di appello di Milano;

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal consigliere Dott. Stefano Corbetta;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Dott. Giordano Luigi, che ha concluso chiedendo l'inammissibilità del ricorso;

udito il difensore, avv. Roberto Craveia, del foro di Como, che ha concluso chiedendo l'accoglimento del ricorso.

Svolgimento del processo

1. Con l'impugnata sentenza, in parziale riforma della pronuncia emessa dal Tribunale di Milano e appellata dall'imputato, la Corte di appello di Milano revocava la confisca per equivalente, nel resto confermando la decisione di primo grado, che aveva affermato la penale responsabilità di (OMISSIS) per il delitto di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10-ter.

2. Avverso l'indicata sentenza, l'imputato, tramite il difensore di fiducia, propone ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi.

2.1. Con il primo motivo si deduce la violazione dell'art. 606 c.p.p., comma 1, lett. b) in relazione al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10-ter. Assume il ricorrente che la Corte territoriale ha erroneamente ritenuto integrata la fattispecie contestata, senza considerare che l'imputato non era entrato nella materiale disponibilità delle somme dovute al fisco, essendo l'effettiva apprensione delle somme riscosse il presupposto implicito per l'omesso versamento di dette somme e non potendo il contribuente essere sanzionato penalmente per non aver anticipato all'Erario somme non riscosse. Nel caso in esame, come emerge dalla consulenza in atti, nel (OMISSIS) la società (OMISSIS) s.r.l. ha dovuto subire mancati pagamenti delle proprie fatture, sicchè l'imputato non ha potuto provvedere al pagamento del debito tributario, avendo utilizzato le disponibilità della società per il pagamento delle imposte degli anni precedenti.

2.2. Con il secondo motivo lamenta la violazione dell'art. 606 c.p.p., comma 1, lett. b) e) in relazione al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10-ter e art. 45 c.p. Deduce il ricorrente che la Corte territoriale avrebbe erroneamente escluso la rilevanza della forza maggiore con riferimento alla mancanza di liquidità in seno alla società, la quale negli anni precedenti la contestazione ha versato l'iva per oltre 200.000 Euro senza avere riscosso alcunchè dai propri creditori e nel (OMISSIS) non aveva più risorse finanziarie al versamento dell'iva per cause imprevedibili che esulano dalla condotta dell'imputato.

2.3. Con il terzo motivo si deduce la violazione dell'art. 606 c.p.p., comma 1, lett. b) ed e) in relazione al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10-ter con riguardo all'elemento soggettivo del reato. Il ricorrente

censura la motivazione laddove la Corte territoriale ha ravvisato la sussistenza del dolo, nonostante la consistente esposizione debitoria della società, e, conseguentemente, l'indisponibilità di risorse finanziarie per far fronte al debito tributario, come affermato da una Cass., Sez. 3, n. 42522 del 16/10/2019; in ogni caso, una condotta diversa era inesigibile, stante la totale assenza di liquidità, sicchè nessun rimprovero può essere mosso al ricorrente.

2.4. Con il quarto motivo si censura la violazione dell'art. 606 c.p.p., comma 1, lett. b) ed e) in relazione all'art. 131-bis c.p. Il ricorrente censura la motivazione, nella parte in cui ha escluso l'applicabilità della causa di non punibilità in esame sul presupposto dell'inapplicabilità della causa di non punibilità in esame a fattispecie, come quella di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10-ter in cui il legislatore ha già valutato il grado di offensività mediante la previsione di una soglia di punibilità. Osserva il ricorrente che la soglia di punibilità deve essere considerata quale punto di partenza per la valutazione dell'offensività della condotta, che, nel caso di specie, può rientrare nei parametri di cui all'art. 131-bis c.p., atteso il modesto superamento della soglia, unitamente allo stato di incensuratezza dell' (OMISSIS) e la conseguente non abitudine del comportamento illecito.

Motivi della decisione

1. Il ricorso è fondato in relazione al quarto motivo.
2. I primi tre motivi, trattabili congiuntamente in considerazione della stretta correlazione logica e giuridica delle questioni dedotte, sono infondati.
3. Quanto al primo motivo, si osserva che, come è stato ancora di recente affermato in sede tributaria, in tema di IVA, ai fini della variazione dell'imponibile in senso favorevole al contribuente, devono ricorrere i seguenti presupposti: a) la realizzazione di un'operazione imponibile per la quale sia stata emessa fattura; b) il sopravvenire di una causa di scioglimento del contratto; c) la sussistenza di un titolo idoneo a realizzare gli effetti risolutivi del precedente contratto; d) l'identità delle parti dell'accordo risolutivo e del negozio oggetto di risoluzione consensuale; e) il regolare adempimento degli obblighi di registrazione previsti dal D.P.R. n. 633 del 1972; f) un lasso di tempo infrannuale, entro il quale deve verificarsi la vicenda risolutiva, qualora essa trovi titolo in un accordo di mutuo dissenso (Cass., Sez. 5 civile, 18 gennaio 2019, n. 1303).
Nel caso che interessa, il complesso meccanismo sopra delineato non risulta essersi realizzato, essendo semplicemente emerso che l'imputato, pur avendo presentato regolarmente la dichiarazione IVA per l'anno di imposta (OMISSIS), nella qualità di legale rappresentante della (OMISSIS) s.r.l., ha tuttavia ommesso di versare gli importi relativi all'imposta in tal modo risultanti.
4. D'altra parte, l'indirizzo di gran lunga prevalente giurisprudenza di questa Corte di legittimità - con il quale il ricorrente omette di confrontarsi - è orientato nel senso che il reato omissivo previsto dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10-ter è integrato già dal semplice mancato versamento all'erario delle somme che risultino dovute sulla base della dichiarazione annuale che sia stata a tal fine presentata; siffatto obbligo, come ha correttamente osservato la Corte territoriale richiamando l'indirizzo maggioritario della giurisprudenza di legittimità, è ordinariamente svincolato, tranne i casi di applicabilità del regime di "Iva per cassa", dall'effettiva riscossione delle somme di cui il contribuente è creditore in quanto rappresentano il corrispettivo delle prestazioni che costituiscono il presupposto per l'applicabilità della imposta (Sez. 3 n. 6220 del 23/01/2018, dep. 09/02/2018, Ventura, Rv. 272069; Sez. 3 n. 19099 del 06/03/2013, dep. 03/05/2013, Di Vora, Rv. 255327).
5. Prendendo posizione in relazione al terzo motivo di ricorso, riguardante la violazione di legge in cui sarebbe incorsa la Corte di Milano nell'aver ritenuto ricorrere nel caso in esame l'elemento soggettivo, va ribadito, in primo luogo, che la fattispecie in argomento prevede il dolo generico, ovvero la consapevolezza dell'omesso versamento, nel termine stabilito per il versamento dell'acconto successivo, delle somme esposte a debito nella dichiarazione annuale presentata; tale

consapevolezza, peraltro, è agevolmente desumibile anche in relazione all'ammontare dell'omissione - dal fatto che la dichiarazione annuale, che deve essere presentata dallo stesso contribuente, contiene l'indicazione dell'entità delle somme dovute a saldo a titolo di IVA. Ciò posto, nonostante una recente, ma isolata, pronuncia resa in materia (Sez. 3 n. 29873 del 01/12/2017, dep. 03/07/2018, Calabrò, Rv. 273690), secondo cui ai fini dell'accertamento del dolo generico del delitto di omesso versamento di IVA di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 10-ter occorre ravvisare la concreta possibilità di adempiere il pagamento nei termini di legge, che costituisce il presupposto della sussistenza della volontà del soggetto obbligato di non effettuare il versamento dovuto, reputa il Collegio, in sintonia con l'orientamento nettamente prevalente che si intende riaffermare, che l'omesso versamento dei corrispettivi dovuti dal consumatore finale del bene o del servizio, la cui prestazione costituisce il presupposto della imposta, neppure vale ad escludere la sussistenza dell'elemento soggettivo del reato.

6. Una conclusione del genere, infatti, appare in linea con le dianzi riportate indicazioni, derivanti dalla giurisprudenza sia tributaria, la quale, per come dianzi osservato, non risulta affatto ancorare la sussistenza del presupposto per l'affermazione della dovutezza del pagamento dell'IVA da parte del contribuente tributariamente inciso da essa all'avvenuta rimessa della relativa provvista da parte del soggetto finanziariamente tenuto a tenere indenne il suo dante causa dagli effetti dell'imposta, sia di questa Corte di legittimità, che, oltre a disancorare, come sopra rilevato, la struttura del reato dall'effettiva riscossione da parte del contribuente delle somme che egli sarà tenuto a versare a titolo di Iva, in svariate occasioni ha ribadito che la colpevolezza del contribuente, in caso di omesso versamento dell'IVA risultante dalla dichiarazione presentata non è esclusa dalla crisi di liquidità del debitore alla scadenza del termine fissato per il pagamento, anche se derivante dall'omesso versamento da parte dei fruitori dei suoi beni o servizi della necessaria provvista finanziaria, a meno che non venga dimostrato che siano state adottate da quello tutte le iniziative per provvedere alla corresponsione del tributo e, nel caso in cui l'omesso versamento dipenda dal mancato incasso dell'IVA per altrui inadempimento, non siano provati i motivi che hanno determinato l'emissione della fattura antecedentemente alla ricezione del corrispettivo (Sez. 3 n. 23796 del 21/03/2019, dep. 29/05/2019, Minardi, Rv. 275967).

7. Coerentemente con tale assunto, si è perciò affermato che l'omesso versamento dell'IVA dipeso dal mancato incasso per inadempimento contrattuale dei propri clienti non esclude la sussistenza del dolo richiesto dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 10-ter atteso che l'obbligo del predetto versamento prescinde dall'effettiva riscossione delle relative somme e che il mancato adempimento del debitore è riconducibile all'ordinario rischio di impresa, evitabile anche con il ricorso alle procedure di storno dai ricavi dei corrispettivi non riscossi (Sez. 3 n. 6506 del 24/09/2019, dep. 19/02/2020, Mattiazzo, Rv. 278909).

Nel senso ora indicato si iscrive il precedente, non massimato, indicato dal ricorrente; in quella vicenda, la Corte ha ritenuto immune da censure il giudizio di assoluzione dell'imputato formulato dalla Corte d'appello, "ritenendo - come si legge nella motivazione - non esigibile la condotta antidoverosa omessa, sulla base del rilievo che i soci di controllo della società capogruppo avevano adottato le iniziative idonee a tentare di fronteggiare la crisi finanziaria che aveva, tra le altre, colpito la società amministrata dall'imputato, facendo ricorso anche a beni personali allo scopo di reperire la liquidità necessaria per assolvere alle obbligazioni sociali, e anche insussistente l'elemento soggettivo del reato, sottolineando che la scelta dell'imputato di provvedere al pagamento di dipendenti e fornitori era avvenuta in una prospettiva di continuità aziendale, nella convinzione che tale opzione avrebbe consentito la prosecuzione dell'attività d'impresa, il conseguimento di ricavi e la produzione utili e, quindi, anche l'adempimento alla scadenza della obbligazione tributaria, con la conseguente insussistenza della rappresentazione da parte dell'imputato medesimo della mancanza delle risorse necessarie per assolvere a tale adempimento alla scadenza".

8. Nel presente caso, la Corte territoriale si è adeguata ai principi appena richiamati, atteso che, per un verso, non risulta che il ricorrente abbia dato prova di avere compiuto tutto quanto era in suo potere onde evitare di incorrere nella omissione tributaria, cosa che avrebbe potuto fare attivando le opportune procedure relative allo storno dai redditi imponibili dei corrispettivi, soggetti ad IVA, non riscossi, e, per altro verso, ove si osservi che, in linea generale, per l'imprenditore il rischio della insolvenza da parte del debitore è un fattore ordinariamente riconducibile al rischio di impresa, tale, pertanto, da non integrare di regola un fattore idoneo ad escludere il dolo del reato ora in questione, dovendo egli approntare in via generale, laddove il fenomeno non assuma aspetti macroscopicamente diffusi e generalizzati, gli appropriati e prudenziali strumenti preventivi per fare fronte, anche in relazione alle obbligazioni tributarie, agli eventuali inadempimenti contrattuali dei propri clienti.

In ogni caso, come rilevato dalla Corte territoriale, l'imputato ha preferito pagare la retribuzione ai dipendenti e i crediti verso i fornitori strategici nell'ottica di conservazione della continuità aziendale, il che, trattandosi di una libera scelta del ricorrente, per un verso integra pienamente il dolo richiesto dalla fattispecie in esame, e, per altro verso, esclude la sussistenza della forza maggiore, invocata con il secondo motivo.

9. Il quarto motivo è fondato.

10. La motivazione della sentenza impugnata, secondo cui la causa di non punibilità prevista dall'art. 131-bis c.p. non può trovare applicazione con riguardo ai reati in cui "il grado di offensività che dà luogo a sanzione penale è già stato valutato dal legislatore nelle determinazioni della soglia di punibilità", è errata.

La Corte territoriale, infatti, confonde il piano della tipicità con quello della tenuità dell'offesa, che può riscontrarsi in tutti i reati, anche quelli per i quali, come quello in esame, il legislatore ha previsto soglie di punibilità.

Si tratta, del resto, di una conclusione in linea con il principio enunciato dalle Sezioni Unite di questa Corte di legittimità in riferimento al reato di guida in stato di ebbrezza, ma estensibile al delitto in esame, stante l'omogenea conformazione delle fattispecie incriminatrici, incentrata sul superamento di una soglia determinata dal legislatore, secondo cui la causa di non punibilità della particolare tenuità del fatto di cui all'art. 131-bis c.p., in quanto configurabile - in presenza dei presupposti e nel rispetto dei limiti fissati dalla norma - ad ogni fattispecie criminosa, è configurabile anche in relazione a fattispecie, come reato di guida in stato di ebbrezza, che contemplano una soglia di punibilità, non essendo, in astratto, incompatibile, con il giudizio di particolare tenuità, la presenza di tali soglie all'interno della fattispecie tipica, rapportate ai valori di tassi alcolemici accertati, anche nel caso in cui, al di sotto della soglia di rilevanza penale, vi è una fattispecie che integra un illecito amministrativo (SU n. 13681 del 15/02/2016, dep. 06/04/2016, Tushaj, Rv. 266589-01).

11. Posto che, alla luce di tale erronea interpretazione, la Corte ha omesso di compiere una valutazione di merito, la sentenza impugnata deve perciò essere annullata, sul punto, con rinvio per la verifica, nel caso concreto, dei presupposti integranti la causa di non punibilità ex art. 131-bis c.p., valutazione che, implicando evidentemente un apprezzamento fattuale, non può competere a questa Corte di legittimità.

12. Va peraltro ribadito il principio, a cui la Corte aderisce e intende dare continuità, secondo cui nel caso di annullamento con rinvio da parte della Corte di Cassazione, limitatamente alla verifica della sussistenza dei presupposti per l'applicazione della causa di non punibilità della particolare tenuità del fatto, il giudice di rinvio non può dichiarare l'estinzione del reato per intervenuta prescrizione, maturata successivamente alla sentenza di annullamento parziale (Sez. 3, n. 50215 del 08/10/2015 - dep. 22/12/2015, Sarli, Rv. 265434; Sez. 3, n. 30383 del 30/03/2016 - dep. 18/07/2016, Mazzoccoli e altro, Rv. 267590), stante la formazione del giudicato progressivo in punto di accertamento del

reato e affermazione di responsabilità dell'imputato (Sez. 3, n. 38380 del 15/07/2015 - dep. 22/09/2015, Ferraiuolo e altro, Rv. 264796).

P.Q.M.

Annulla la sentenza impugnata limitatamente alla valutazione dell'art. 131-bis c.p. con rinvio per novo esame sul punto ad altra sezione della Corte di appello di Milano. Rigetta nel resto il ricorso. Visto l'art. 624 c.p.p. dichiara irrevocabili le statuizioni in ordine all'accertamento di responsabilità. Così deciso in Roma, il 11 novembre 2020.
Depositato in Cancelleria il 18 gennaio 2021