



05199-21

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

Composta da

Gastone Andreazza - Presidente -
Claudio Cerroni - Relatore -
Aldo Aceto
Luca Semeraro
Ubalda Macrì

Sent. n. sez. 1942
UP - 11/12/2020
R.G.N. 6953/2020

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da

(omissis), nato a (omissis)

avverso la sentenza del 17/09/2019 della Corte di Appello di Genova

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;
udita la relazione svolta dal consigliere Claudio Cerroni;
lette le richieste del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Stefano Tocci, che ha concluso chiedendo l'inammissibilità del ricorso

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 17 settembre 2019 la Corte di Appello di Genova, in parziale riforma della sentenza del 2 ottobre 2018 del Tribunale di Genova, confermata nel resto, ha rideterminato in mesi quattro di reclusione la pena, sospesa, inflitta a (omissis), nella qualità di legale rappresentante della s.r.l. (omissis), per il reato di cui all'art. 10-ter d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 in relazione all'anno d'imposta 2013, a seguito dell'omesso complessivo versamento di euro 436.932,00.

2. Avverso la predetta decisione è stato proposto ricorso per cassazione articolato su un motivo di impugnazione.

2.1. In particolare, quanto alla rivendicata esclusione dell'elemento soggettivo del reato in considerazione della ritenuta forza maggiore, il ricorrente ha ricordato come la sentenza impugnata - peraltro facendo uso di dette considerazioni solamente per procedere alla mitigazione della pena - avesse dato atto dell'ascrivibilità della crisi a fattori non riferibili alla gestione sociale, nonché del pieno impegno dell'imputato a fare fronte ai debiti erariali e previdenziali,.

In specie doveva così ritenersi integrato il presupposto della non imputabilità del fatto, atteso che era stata raggiunta la prova che l'imputato non aveva potuto fare fronte al debito tributario in relazione al periodo d'imposta 2013 per ragioni non riconducibili all'imputato e alla società, e nonostante che il prevenuto avesse fatto tutto il possibile anche attingendo al proprio patrimonio personale.

3. Il Procuratore generale ha concluso nel senso dell'inammissibilità del ricorso.

4. La difesa del ricorrente ha dimesso conclusioni scritte a norma dell'art. 23, comma 8, d. l. 28 ottobre 2020, n. 137.

CONSIDERATO IN DIRITTO

5. Il ricorso è inammissibile.

5.1. In relazione al motivo di censura complessivamente azionato, l'impugnazione per vero non si confronta col percorso argomentativo seguito dalla Corte territoriale.

La sentenza - preso atto della buona volontà dell'imputato di fare fronte all'imponente crisi aziendale, risalente negli anni ancor prima dell'ingresso dell'odierno ricorrente, per cui non era affatto credibile che un imprenditore di esperienza non ne fosse consapevole al momento del subentro, avvenuto nel 2010 - ha infatti osservato, da un lato, che l'odierno ricorrente aveva scelto di pagare i dipendenti tralasciando alcuni debiti erariali, e, dall'altro, che era stato disatteso l'obbligo di accantonamento della quota d'imposta indiretta. Con la conseguenza che, in considerazione del fatto che la crisi d'impresa non era affatto improvvisa, doveva considerarsi senz'altro integrato il dolo generico.

5.2. In proposito, infatti, è nozione più volte ribadita che, in tema di reati tributari, nel reato di cui all'art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000 è richiesto il dolo generico, integrato dalla condotta omissiva posta in essere nella consapevolezza della sua illiceità, a nulla rilevando i motivi della scelta dell'agente di non versare il tributo (Sez. 3, n. 8352 del 24/06/2014, dep. 2015, Schirosi, Rv. 263127), laddove l'elemento soggettivo del dolo generico doveva estendersi anche alla

consapevolezza del superamento della soglia di punibilità (cfr. Sez. 3, n. 3098 del 05/11/2015, dep. 2016, Vanni, Rv. 265939).

In tal senso l'omesso versamento dell'Iva non può essere giustificato, ai sensi dell'art. 51 cod. pen., dal pagamento degli stipendi dei lavoratori dipendenti, posto che l'ordine di preferenza in tema di crediti prededucibili, che impone l'adempimento prioritario dei crediti da lavoro dipendente (art. 2777 cod. civ.) rispetto ai crediti erariali (art. 2778 cod. civ.), vige nel solo ambito delle procedure esecutive e fallimentari, e non può essere richiamato in contesti diversi, ove non opera il principio della *par condicio creditorum*, al fine di escludere l'elemento soggettivo del reato (Sez. 3, n. 52971 del 06/07/2018, Moffa, Rv. 274319).

In definitiva, quindi, la colpevolezza del contribuente non è esclusa dalla 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 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, Minardi, Rv. 275967). Con la precisazione che l'inadempimento della obbligazione tributaria può essere attribuito a forza maggiore solo quando derivi da 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 (così escludendo che possa 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. 8352 del 24/06/2014, dep. 2015, Schirosi, Rv. 263128).

5.2.1. Allo stesso tempo, ai fini della configurabilità del reato di omesso versamento di Iva non rileva quale causa di forza maggiore per il legale rappresentante di un'impresa lo stato di dissesto imputabile alla precedente gestione, quando risulta che l'agente al momento del suo subentro nella carica aveva la consapevolezza della crisi di liquidità e non era nell'impossibilità a lui non ascrivibile di intraprendere alcuna iniziativa per fronteggiare tale situazione (Sez. 3, n. 43599 del 09/09/2015, Mondini, Rv. 265262).

Ancor più in particolare, ad es. risponde altresì del reato di omesso versamento di Iva, quantomeno a titolo di dolo eventuale, il soggetto che, subentrando ad altri nella carica di amministratore o liquidatore di una società di capitali dopo la presentazione della dichiarazione di imposta e prima della scadenza del versamento, omette di versare all'Erario le somme dovute sulla base della dichiarazione medesima, senza compiere il previo controllo di natura puramente contabile sugli ultimi adempimenti fiscali, in quanto attraverso tale

condotta lo stesso si espone volontariamente a tutte le conseguenze che possono derivare da pregresse inadempienze (Sez. 3, n. 34927 del 24/06/2015, Alfieri, Rv. 264882; Sez. 3, n. 38687 del 04/06/2014, Decataldo, Rv. 260390; Sez. 3, n. 3636 del 09/10/2013, dep. 2014, Stocco, Rv. 259092). In specie, a maggior ragione, all'odierno ricorrente risale anzi la stessa presentazione della dichiarazione fiscale, avvenuta alcuni anni dopo l'ingresso del ricorrente nella società.

5.2.2. Alla stregua dei rilievi che precedono, pertanto, perdono del tutto consistenza i profili di censura azionati.

Da un lato, infatti, è pacifico che siano state operate scelte diverse, magari anche teoricamente tese al rilancio aziendale, rispetto a quella di adempiere al debito fiscale, per cui non può venire meno la piena consapevolezza di violare il precetto omettendo il pagamento dovuto.

Ai fini infatti della sussistenza del reato non è richiesto il fine di evasione, tantomeno l'intima adesione del soggetto alla volontà di violare il precetto, il dolo del reato in questione essendo integrato dalla condotta omissiva posta in essere nella consapevolezza della sua illiceità, non richiedendo la norma, quale ulteriore requisito, un atteggiamento anti-doveroso di volontario contrasto con il precetto violato.

D'altro canto, quanto al preteso dubbio circa la sussistenza di una "forza maggiore" impeditiva di differenti determinazioni, essa si configura come un evento, naturalistico o umano, che fuoriesce dalla sfera di dominio dell'agente e che è tale da determinarlo incoercibilmente (*vis maior cui resisti non potest*) verso la realizzazione di una determinata condotta, attiva od omissiva, la quale, conseguentemente, non può essergli giuridicamente attribuita (in questa direzione Sez. 5, n. 23026 del 03/04/2017, Mastrolia, Rv. 270145).

5.2.3. In particolare, occorre 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, tra l'altro 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 allo stesso non imputabili.

In altre parole, la forza maggiore 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, e non può quindi ricollegarsi in alcun modo ad un'azione od omissione cosciente e volontaria dell'agente.

In tal modo è stato 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).

Nei reati omissivi integra pertanto 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). Sì 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.

5.2.4. Il provvedimento impugnato ha così invece evocato la realizzazione di altre scelte imprenditoriali, laddove le vicissitudini lamentate appaiono legate all'ineludibile rischio d'impresa (cfr. Sez. 3, n. 20266 del 08/04/2014, Zanchi, Rv. 259190; cfr. altresì, ad es., Sez. 3, n. 8352 del 24/06/2014, dep. 2015, Schirosi, Rv. 263128).

5.3. Del tutto correttamente, pertanto, la Corte territoriale ha così richiamato le differenti scelte imprenditoriali compiute, legate in particolare al pagamento dei dipendenti, nonché la conseguente piena consapevolezza dell'omissione.

6. La manifesta infondatezza dell'impugnazione, che in realtà è rimasta insanabilmente generica e neppure si confronta appieno col contenuto argomentativo della sentenza (cfr. Sez. 4, n. 38202 del 07/07/2016, Ruci, Rv. 267611), comporta pertanto la mancata instaurazione del rapporto processuale, e quindi l'inammissibilità del ricorso.

6.1. Tenuto altresì conto della sentenza 13 giugno 2000, n. 186, della Corte costituzionale e rilevato che, nella fattispecie, non sussistono elementi per ritenere che «la parte abbia proposto il ricorso senza versare in colpa nella determinazione della causa di inammissibilità», alla declaratoria

dell'inammissibilità medesima consegue, a norma dell'art. 616 cod. proc. pen., l'onere delle spese del procedimento nonché quello del versamento della somma, in favore della Cassa delle ammende, equitativamente fissata in euro 3.000,00.

P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali e della somma di euro tremila in favore della Cassa delle Ammende.

Così deciso in Roma il 11/12/2020

Il Consigliere estensore

Claudio Cerroni



Il Presidente

Gastone Andreatza

