



33412-21

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

Composta da:

FAUSTO IZZO	- Presidente -	Sent. n. sez. 535/2021
ALDO ACETO	- Relatore -	UP - 04/03/2021
ANTONELLA DI STASI		R.G.N. 17297/2020
LUCA SEMERARO		
FABIO ZUNICA		

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso proposto da:

(omissis) ) nato a (omissis)

avverso la sentenza del 12/12/2019 della CORTE APPELLO di MILANO

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere ALDO ACETO;

lette le richieste del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore CIRO ANGELILLIS, che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso;

lette le conclusioni del difensore dell'imputato, AVV. (omissis) che ha insistito per l'accoglimento del ricorso.

ricorso trattato ex art. 23, comma 8 del D.L. n. 137/2020

**RITENUTO IN FATTO**

1. Il sig. *A* (omissis) ricorre per l'annullamento della sentenza del 12/12/2019 della Corte di appello di Milano che ha confermato la condanna alla pena (principale) di tre mesi di reclusione (oltre pene accessorie) irrogata con sentenza del 13/12/2018 del GUP del Tribunale di Milano, pronunciata a seguito di giudizio abbreviato e da lui impugnata, per il reato di cui all'art. 10-ter, d.lgs. n. 74 del 2000 (omesso versamento dell'IVA dovuta per l'anno di imposta 2015 pari ad euro 261.767,00) a lui ascritto in qualità di legale rappresentante della società «*(omissis)*».

1.1. Con il primo motivo, premesso che il GUP aveva rigettato la richiesta di giudizio abbreviato condizionato con motivazione contraddittoria e manifestamente illogica, deduce, ai sensi dell'art. 606, lett. b) ed e), cod. proc. pen., l'erronea applicazione degli artt. 438 e 603 cod. proc. pen. nonché la contraddittorietà e la manifesta illogicità della motivazione con cui la Corte di appello, a sua volta, ha rigettato la rinnovazione dell'istruttoria, richiesta finalizzata, sia in primo che in secondo grado, a soddisfare gli oneri di allegazione imposti da questa Corte di cassazione per provare l'esimente della "crisi di liquidità" maturata nel contesto dalla crisi sistemica successiva alla "crisi del debito" del 2011. Questi, in particolare, erano gli argomenti di prova: a) il drastico calo del valore della produzione (ridotto nel 2015 del 25,7%); b) la contrazione dei ricavi del 23,88%; c) la perdita netta di esercizio 2015 di euro 767.239,00, con una variazione negativa del patrimonio netto del 30,54%; d) il significativo ammontare delle fatture attive non saldate nel 2015 (pari ad euro 354.746,02, con IVA non riscossa pari ad euro 56.471,37); e) l'aumento esponenziale dei crediti verso i clienti; f) la sussistenza e consistenza dei costi per le retribuzioni e relativi oneri fiscali, previdenziali e assicurativi sostenuti negli esercizi 2014-2016; g) l'impressionante stretta creditizia derivante dalla riduzione degli affidamenti bancari.

La contraddittorietà della motivazione della sentenza impugnata si annida, afferma il ricorrente, nell'aver, da un lato, dato per dimostrata la crisi di impresa (di qui la ritenuta superfluità dell'incombente istruttorio richiesto), nell'aver, dall'altro, contestato all'imputato di non aver adeguatamente dimostrato quali iniziative avesse intrapreso per far fronte all'adempimento dell'obbligazione tributaria. Le prove richieste avrebbero potuto dimostrare i fatti la cui mancata prova viene paradossalmente imputata al ricorrente.

1.2. Con il secondo motivo, che sviluppa, sotto ulteriore profilo, gli argomenti del primo relativi alla non imputabilità al ricorrente della grave crisi di liquidità e alla sua non fronteggiabilità, deduce, ai sensi dell'art. 606, lett. b) ed e), cod.

proc. pen., l'erronea applicazione degli artt. 10-ter, d.lgs. n. 74 del 2000, 43, 45, 54 e 59 cod. pen., nonché la contraddittorietà e la manifesta illogicità della motivazione in ordine alla ritenuta sussistenza della colpevolezza e dell'elemento soggettivo del reato. Ribadisce che la contrazione della liquidità fu assolutamente repentina e che, in sede di richiesta di giudizio abbreviato condizionato, erano state indicate le prove documentali dalle quali risultavano gli sforzi apprestati per far fronte all'improvvisa carenza di liquidità, prove erroneamente non riassunte dalla Corte di appello. Né è mai stato preso in considerazione l'argomento difensivo, pure relativo alla mancanza di dolo, collegato all'impossibilità di versare quantomeno la porzione di IVA (euro 56.471,37) mai riscossa perché afferente alle fatture emesse e non saldate e che avrebbe consentito di contenere l'omissione al di sotto della soglia di punibilità. Il mancato incasso delle fatture fa venir meno il presupposto di fatto dell'obbligo di accantonamento posto dalla giurisprudenza della Corte di cassazione a fondamento dell'inescusabilità dell'omesso versamento dovuto a carenza di liquidità. La società « (omissis) » effettuava cessioni di beni che si considerano perfezionate, a fini imponibili, al momento della consegna o della spedizione, con conseguente obbligo di emissione della fattura entro dieci giorni dalla effettuazione dell'operazione, a prescindere dal pagamento del corrispettivo. Se è vero che il dolo del reato di cui all'art. 10-ter, d.lgs. n. 74 del 2000, è generico, ciò nondimeno, trattandosi di reato di danno, è comunque necessario che il contribuente si rappresenti e voglia cagionare con la sua condotta un danno all'Erario, volontà che, nel caso di specie, deve essere esclusa in considerazione delle ragioni dell'omissione e del fatto che successivamente ad essa la società e l'Agenzia delle Entrate avevano concordato un piano di rientro del debito. In ultima analisi, gli elementi indicati dalla difesa nei giudizi di merito dimostrano la deviazione del normale processo volitivo dell'imputato che ha agito in presenza di una evidente coercizione: per ragioni non imputabili alla propria gestione imprenditoriale e chiaramente non fronteggiabili, egli è stato costretto ad effettuare un sofferto bilanciamento tra il destinare le limitatissime risorse della società all'erario o salvare la continuità aziendale remunerando i propri dipendenti, nella convinzione di essere necessariamente costretto a dare preferenza a questi ultimi al fine di evitare severe ripercussioni personali derivanti ai lavoratori dall'interruzione dell'attività. Il processo volitivo del ricorrente è stato evidentemente coartato nel senso di dare preferenza a quello che avvertiva essere il bene giuridico preminente, la tutela del lavoro dei propri dipendenti, circostanza di cui non potrebbe non tenersi conto quantomeno ai sensi dell'art. 59, comma quarto, cod. pen.

1.3. Con il terzo motivo deduce, ai sensi dell'art. 606, lett. b) ed e), cod. proc. pen., l'erronea applicazione dell'art. 131-bis cod. pen., e il vizio di

motivazione contraddittoria e manifestamente illogica nella parte in cui la sentenza ha escluso la applicazione della causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto. Denuncia, per un primo profilo, l'erroneo criterio di giudizio utilizzato dalla Corte di appello secondo cui nei reati con soglia di punibilità l'apprezzamento della tenuità dell'offesa deve essere particolarmente rigoroso. Osserva, al contrario, il ricorrente che tale affermazione tradisce l'autorevole insegnamento della Corte di cassazione secondo il quale non esiste un'offesa tenue o grave in chiave archetipa (Sez. U, n. 13681 del 2016, Tushaj) dovendosi effettuare un giudizio complessivo che tenga conto delle modalità della condotta e del grado di colpevolezza. Sotto altro profilo lamenta che lo scostamento rispetto alla soglia di punibilità avrebbe dovuto essere effettuato non in termini assoluti bensì relativi, in termini cioè proporzionali. Nel caso di specie lo sfioramento è di appena il 4%, di poco superiore alla percentuale che, in altri casi, la Corte di cassazione ha ritenuto non ostativa alla applicazione della causa di non punibilità di cui all'art. 131-bis cod. pen. Uno sfioramento del 4% non può da solo costituire motivo di esclusione della causa di non punibilità dovendo essere valutate (e non lo sono state) tutte le circostanze del caso, il grado di colpevolezza, la non abitudine del comportamento, l'incensuratezza del ricorrente.

### **CONSIDERATO IN DIRITTO**

2. Il ricorso è infondato.

3. Il primo motivo ed il secondo motivo sono infondati.

3.1. E' preclusa all'imputato che, dopo il rigetto della richiesta di rito abbreviato condizionato, abbia optato per il rito abbreviato "secco", la possibilità di contestazione successiva della legittimità del provvedimento di rigetto, in quanto la sua opzione per il procedimento senza integrazione probatoria è equiparata al mancato rinnovo "in limine litis", ai sensi dell'art. 438, comma sesto, cod. proc. pen., della richiesta di accesso al rito subordinata all'assunzione di prove integrative (Sez. 2, n. 13368 del 27/02/2020, Rv. 278826 - 01; Sez. 1, n. 37244 del 13/11/2013, dep. 2014, Rv. 260532; Sez. 3, n. 27183 del 05/06/2009, Rv. 248477). «Questa esegesi muove dai principi fissati dalle Sezioni Unite (Sez. U, n. 44711 del 27/10/2004, Wajib, Rv. 229173), ritenendo preclusa, dopo il rigetto della richiesta di rito abbreviato condizionato e alla opzione dell'imputato per il rito abbreviato "secco", la possibilità di contestazione successiva della legittimità del provvedimento di rigetto, in quanto la sua opzione per il procedimento senza integrazione probatoria è equiparata al mancato

rinnovo "in limine litis", ai sensi dell'art. 438, comma 6, cod. proc. pen., della richiesta di accesso al rito subordinata all'assunzione di prove integrative. In presenza di tale scelta non può più quindi l'imputato lamentare l'illegittimo rigetto della richiesta di integrazione probatoria. Il che si riflette, secondo la citata sentenza Altamura, anche sull'integrazione probatoria ex art. 603 cod. proc. pen.: a seguito della nuova formulazione dell'art. 438 cod. proc. pen., deve ritenersi possibile la richiesta di rinnovazione in appello dell'istruttoria dibattimentale da parte dell'imputato che abbia subordinato la richiesta di accedere al rito abbreviato ad una specifica integrazione probatoria. Va a tal riguardo ribadito che, nel giudizio di appello avverso la sentenza emessa all'esito del giudizio abbreviato non condizionato, l'assunzione di nuove prove è possibile solo qualora queste non si riferiscano a circostanze di fatto anteriori al processo e conosciute dall'imputato, trattandosi altrimenti, di prove che avrebbero dovuto formare oggetto di una richiesta di giudizio abbreviato condizionato ad integrazione probatoria da sottoporre al relativo vaglio di ammissibilità (tra le tante, Sez. 5, n. 33870 del 07/04/2017, Crescenzo, Rv. 270474)» (così, in motivazione, Sez. 6, n. 14725 del 30/01/2018, Mastropaolo ed altri, n.m.).

3.2.E' stato precisato, al riguardo, che qualora l'imputato, a seguito del rigetto della richiesta di giudizio abbreviato condizionato ad una integrazione probatoria, non riproponga tale richiesta prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado (come previsto dalla sentenza della Corte costituzionale n. 169 del 2003, dichiarativa della parziale incostituzionalità dell'art. 438, comma 6, cod. proc. pen.), ma chieda, invece, di definire il processo con giudizio abbreviato non condizionato, la mancata ammissione della prova cui era subordinata l'iniziale richiesta non può essere dedotta come motivo di gravame, ferma restando la facoltà di sollecitare l'esercizio dei poteri di integrazione istruttoria "ex officio" ai sensi dell'art. 603, comma 3, cod. proc. pen. (Sez. 1, n. 12818 del 14/02/2020, Rv. 279324 - 01; Sez. 3, n. 7012 del 05/12/2017, dep. 2018, Rv. 272579 - 01). Come affermato da Sez. U, n. 930 del 13/12/1995, dep. 1996, Rv. 203427 - 01, nel processo celebrato con la forma del rito abbreviato al giudice di appello è consentito, a differenza che al giudice di primo grado, disporre d'ufficio i mezzi di prova ritenuti assolutamente necessari per l'accertamento dei fatti che formano oggetto della decisione, secondo il disposto dell'art. 603, terzo comma, cod. proc. pen.; in tale fase, peraltro, non può configurarsi alcun potere di iniziativa delle parti in ordine all'assunzione delle prove in quanto, prestando il consenso all'adozione del rito abbreviato, esse hanno definitivamente rinunciato al diritto alla prova. Alle parti, ha aggiunto la Corte, rimane comunque la possibilità di sollecitare i poteri suppletivi di iniziativa probatoria che spettano al giudice di secondo grado, e l'acquisizione di prove ammesse "ex officio" non fa perdere all'imputato il

beneficio della diminuzione della pena di cui all'art. 442, secondo comma, cod. proc. pen. (in senso conforme, Sez. 6, n. 51901 del 19/09/2019, Rv. 278061 - 01; Sez. 6, n. 37901 del 21/05/2019, Rv. 276913 - 02; Sez. 2, n. 3609 del 18/01/2011, Rv. 249161 - 01). Secondo un diverso orientamento, il giudice di appello, in presenza di prove sopravvenute, anche se il giudizio di primo grado sia stato celebrato con il rito abbreviato, è tenuto ad ammetterle, tranne che non siano vietate dalla legge o manifestamente superflue o irrilevanti (Sez. 2, n. 44947 del 17/10/2013, Rv. 257977 - 01; Sez. 6, n. 26093 del 30/10/2012, dep. 2013, Rv. 255737 - 01; Sez. 2, n. 9267 del 03/02/2012, Rv. 252108 - 01).

3.3.E' appena il caso di osservare che le prove delle quali il ricorrente lamenta il mancato esame erano esattamente quelle alla cui assunzione aveva subordinato la richiesta di giudizio abbreviato; non si trattava, in ogni caso, di prove sopravvenute o scoperte dopo la sentenza di primo grado.

4.In ogni caso, il secondo motivo è infondato anche nel merito del tema probatorio a dire del ricorrente illegittimamente escluso dal processo con motivazione illogica e contraddittoria.

4.1.E' necessario prendere le mosse dagli approdi ermeneutici di Sez. U., n. 37424 del 28/03/2103, Romano, Rv. 255757 secondo cui: - 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; 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; 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; 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.

4.2.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, n. 5905 del 9/10/2013, dep. 2014; Sez. 3, n. 15416 del 08/01/2014, Tonti Sauro; Sez. 3, n. 5467 del 05/12/2013, Mercutello, Rv. 258055; Sez. 3, n. 20266 del 08/04/2014, Zanchi, Rv. 259190).

4.3.Occorre, sul punto, sgombrare il campo da un equivoco di fondo che rischia di alterare la corretta impostazione dogmatica della questione devoluta: *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.*

4.4.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 leso 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.).

4.5.Il dolo del reato in questione è integrato 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.

4.6. Il reato di cui all'art. 10-ter, d.lgs. n. 74 del 2000 è, come esattamente ricordato dalla sentenza impugnata, unisussistente, di natura omissiva e istantanea. Ne consegue 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).

4.7. 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 richiesto ai fini della integrazione dei 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 della condotta (appunto, *specificata*) 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 dovuta nella consapevolezza della sussistenza dell'obbligo e della inutile scadenza del termine previsto per il pagamento; la coscienza e la volontà dell'omissione devono sussistere, come detto, al momento della scadenza del termine per l'adempimento.

4.8. Tali argomentazioni si saldano con quelli che riguardano la "ratio" della tutela penale dell'interesse tributario.

4.9. 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, gli 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).

4.10. La focalizzazione della condotta sul momento omissivo e la natura generica del dolo, richiesta dalla fattispecie penale di nuova fattura, costituivano (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 da oltre un decennio attanaglia il 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'irrilevanza del movente.

4.11. Gli argomenti utilizzati dalla ricorrente a sostegno della pretesa applicabilità, al caso concreto, della «forza maggiore», appaiono, alla luce della

considerazioni che precedono, manifestamente infondati e frutto di un'operazione dogmaticamente errata perché tendono 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.).

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

4.13. 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, sì 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).

4.14. 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.

4.15. A conclusioni del tutto analoghe sono giunte le sezioni civili di questa Corte di cassazione in tema di non punibilità del fatto per forza maggiore. L'art.

6, comma 5, d.lgs. n. 472 del 1997, stabilisce che non è punibile con le sanzioni amministrative in materia tributaria «*chi ha commesso il fatto per forza maggiore*». Precisa Cass. civ., Sez. 5, n. 8175 del 22/03/2019, Rv. 653523 - 01, che la sussistenza di una situazione di illiquidità o di crisi aziendale non costituisce, di per sé, forza maggiore, ai fini dell'operatività della causa di non punibilità di cui all'art. 6, comma 5, del d.lgs. n. 472 del 1997, essendo invece necessaria la sussistenza di un elemento oggettivo, costituito da circostanze anormali ed estranee all'operatore, e di un elemento soggettivo, correlato al dovere del contribuente di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale, mediante l'adozione di misure appropriate, pur senza incorrere in sacrifici eccessivi (in senso conforme, Cass. civ., Sez. 6-5, n. 3049 del 08/02/2018, Rv. 647110 - 01; Cass. civ., Sez. 5, n. 22153 del 22/09/2017, Rv. 645636 - 01). Nello stesso senso, Cass. civ. Sez. 6-5, n. 28063 del 02/11/2018, Rv. 651116 - 01, e Cass. civ., Sez. 6-5, n. 7850 del 29/03/2018, Rv. 647720 - 01, hanno ribadito che la sussistenza di una crisi aziendale non costituisce forza maggiore, ai fini dell'operatività dell'esenzione prevista dall'art. 6, comma 5, del d.lgs. n. 472 del 1997.

4.16. Nè va dimenticato che la "crisi di liquidità" dovuta alle contingenze del mercato e all'inadempimento dei clienti rientra nel normale rischio di impresa che non può essere surrettiziamente "trasferito" allo Stato. In buona sostanza, il tributo non pagato non può costituire mezzo di autofinanziamento dell'impresa.

4.17. 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 non quando, come nel caso di specie, le provviste destinate al pagamento dell'imposta sono state utilizzate per soddisfare altri creditori o i lavoratori.

4.18. Nel caso di specie, peraltro, la Corte di appello dà conto del fatto che: a) la crisi di impresa era tutt'altro che improvvisa (e, aggiunge il Collegio, riguardava l'anno 2015, non il 2016, nel quale scadeva il termine "lungo" per pagare il debito); b) in ogni caso, l'imputato non aveva dedotto quali concrete

iniziative, diverse dall'onorare gli altri debiti diversi da quello tributario, avesse preso per far fronte al debito tributario anche attingendo al patrimonio personale.

5.E' infondato anche il terzo motivo.

5.1.Se è vero che, come insegna Sez. U, n. 13681 del 25/02/2016, Tushaj, Rv. 266590-01, ai fini della configurabilità della causa di esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto, prevista dall'art. 131-bis cod. pen., il giudizio sulla tenuità richiede una valutazione complessa e congiunta di tutte le peculiarità della fattispecie concreta, che tenga conto, ai sensi dell'art. 133, primo comma, cod. pen., delle modalità della condotta, del grado di colpevolezza da esse desumibile e dell'entità del danno o del pericolo, è altrettanto vero che, come spiegato in motivazione, *«quanto più ci si allontana dal valore-soglia tanto più è verosimile che ci si trovi in presenza di un fatto non specialmente esiguo»*; ne ha tratto argomento Sez. 3, n. 15020 del 22/01/2019, Rv. 275931 - 01, per affermare che, in tema di reati tributari caratterizzati dalla soglia di punibilità, già solo il superamento in misura significativa di detta soglia preclude la configurabilità della causa di esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto, laddove, invece, se tale superamento è di poco superiore, può procedersi a valutare i restanti parametri afferenti la condotta nella sua interezza.

5.2.Con specifico riferimento al reato di omesso versamento dell'IVA, è stato precisato che la causa di non punibilità prevista dall'art. 131-bis cod. pen., è applicabile laddove la omissione abbia riguardato un ammontare di poco superiore alla soglia di punibilità, fissata ad euro 250.000,00 dall'art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000, in ragione del fatto che il grado di offensività che fonda il reato è stato valutato dal legislatore nella determinazione della soglia di rilevanza penale (così, Sez. 3, n. 12906 del 13/11/2018, dep. 2019, Rv. 276546 - 01, che ha ritenuto non ostativo alla astratta applicazione della causa di non punibilità il superamento dell'imposta evasa per un importo inferiore al 4%; Sez. 3, n. 13218 del 20/11/2015, dep. 2016, Rv. 266570 - 01, aveva affermato che la causa di non punibilità della "particolare tenuità del fatto", prevista dall'art. 131-bis cod. pen., è applicabile soltanto alla omissione per un ammontare vicinissimo alla soglia di punibilità, fissata a 250.000 euro dall'art. 10-ter D.Lgs. n. 74 del 2000, in considerazione del fatto che il grado di offensività che dà luogo a reato è già stato valutato dal legislatore nella determinazione della soglia di rilevanza penale; nello stesso senso, Sez. 3, n. 40774 del 05/05/2015, Rv. 265079 - 01).

5.3.Nel caso di specie, l'importo dell'imposta complessivamente evasa è superiore di 11.676,00 euro alla soglia di punibilità (superiore, dunque, anche al 4% indicato dalla Sez. n. 12906 del 2019, citata dal ricorrente a sostegno delle

proprie ragioni) con conseguente evidente non qualificabilità del danno come esiguo.

5.4. Si aggiunga, oltretutto, che la deduzione difensiva sulle circostanze del fatto e sul grado di colpevolezza si basa sulla stessa platea di prove non acquisite dalla Corte di appello in base a motivazione insindacabile in questa sede per le ragioni precedentemente esposte sub § 3.

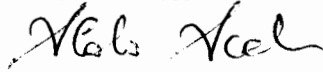
**P.Q.M.**

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

Così deciso in Roma, il 04/03/2021.

Il Consigliere estensore

Aldo Aceto



Il Presidente

Fausto Izzo

