

REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

TERZA SEZIONE PENALE

Composta da:

ELISABETTA ROSI ALDO ACETO ANTONELLA DI STASI LUCA SEMERARO ALESSIO SCARCELLA

ha pronunciato la seguente

- Presidente -

te - Sent. n. sez. 1047/2021

- Relatore - UP - 07/05/2021

R.G.N. 6682/2021

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

(omissis)

nato a

(omissis)

avverso la sentenza del 16/12/2020 della CORTE APPELLO di MILANO

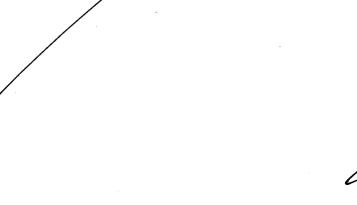
visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso; udita la relazione svolta dal Consigliere ALDO ACETO; udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore GIULIO ROMANO che ha concluso chiedendo il rigetto;

udito il difensore, AVV.

(omissis)

, che ha concluso chiedendo

l'accoglimento del ricorso.



RITENUTO IN FATTO

- 1.La sig.ra (omissis) ricorre per l'annullamento della sentenza del 16/12/2020 della Corte di appello di Milano che, rigettando la sua impugnazione, ha confermato la condanna alla pena (principale) di sei mesi di reclusione (oltre pene accessorie e confisca) irrogata dal Tribunale di Milano con sentenza del 04/10/2019 per il reato di cui all'art. 10-ter, d.lgs. n. 74 del 2000, a lei ascritto per aver, nella sua veste di legale rappresentante della società «66 A S.r.l.», omesso di versare, entro il 27/12/2013, la somma di 253.100,00 euro dovuta a titolo di imposta sul valore aggiunto per l'anno 2012.
- 1.1.Con il primo motivo, allegando, in fatto, l'impossibilità di far fronte ai propri impegni di natura fiscale non per sua colpa ma a causa di contingenze di mercato (la grande crisi che, nel 2013, aveva colpito il settore della moda di alto-medio livello), deduce, in diritto, l'inosservanza e l'erronea applicazione dell'art. 10-ter, d.lgs. n. 74 del 2000, sotto il profilo della ritenuta sussistenza del dolo che deve invece essere escluso tenendo conto dei motivi dell'insolvenza (l'incolpevole assenza di liquidità) e del fatto che l'imputata vi ha successivamente rimediato con un concordato preventivo milionario (ratificato anche dall'Agenzia delle Entrate) garantito dai propri beni personali. Non si è trattato di una scelta personale, conclude, bensì di una scelta obbligata per salvare un marchio storico sorretto dall'impegno del proprio patrimonio per decine di milioni di euro.
- 1.2.Con il secondo motivo deduce l'inosservanza e l'erronea applicazione dell'art. 62-bis cod. pen. e l'illogicità della motivazione che ha negato l'applicazione delle circostanze attenuanti generiche sul mero rilievo dell'assenza di elementi positivi di valutazione trascurando che ella aveva messo a disposizione un immobile tra i più prestigiosi di tutta Firenze a garanzia del concordato di cui al primo motivo e valorizzando tre precedenti condanne che da sole non possono annullare il significato del sacrificio personale posto in essere per onorare, anche successivamente, il debito.
- 1.3.Con il terzo motivo deduce l'inosservanza e l'erronea applicazione dell'art. 163 cod. pen. lamentando che il beneficio della sospensione condizionale della pena non è stato concesso in primo grado in considerazione dell'esistenza di due precedenti condanne (l'una a pena pecuniaria, l'altra a pena detentiva di otto mesi di reclusione), in realtà non ostative, e che la Corte di appello, con motivazione apodittica che non ha tenuto conto della vita irreprensibile dell'imputata, oggi quasi ottantenne, ha confermato tale decisione sulla base di un giudizio prognostico negativo, modificando così i termini del ragionamento e privando di fatto la ricorrente di un grado di giudizio.

1.4.Con il quarto motivo, allegando, in fatto, che la confisca è stata disposta per equivalente nei suoi confronti senza nemmeno provare ad escutere, in via diretta, il patrimonio societario, a fronte, oltretutto, della novazione del debito tributario, deduce l'inosservanza e l'erronea applicazione dell'art. 12-bis, d.lgs. n. 74 del 2000, e l'insufficienza della motivazione che ha confermato, sul punto, le statuizioni del primo Giudice.

CONSIDERATO IN DIRITTO

- 1.Il ricorso è infondato.
- 2.Il primo motivo è generico e manifestamente infondato.
- 2.1.E' giocoforza 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.
- 2.2.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).

- 2.3.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.
- 2.4.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.).
- 2.5.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.
- 2.6.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).

- 2.7.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, *specifica*) 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.
- 2.8.Tali argomentazioni si saldano con quelli che riguardano la "ratio" della tutela penale dell'interesse tributario.
- 2.9.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).

2.10.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.

2.11.Gli argomenti utilizzati dalla ricorrente a sostegno della pretesa applicabilità, al caso concreto, della «forza maggiore», appaiono, già 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.): la scelta di non pagare prova il dolo; i motivi della scelta non lo escludono.

- 2.12.A prescindere da quanto sin qui detto, l'argomento della forza maggiore non è comunque persuasivo.
- 2.13.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 20/1271972, Pilla, Rv. 123904; Sez. 4, n. 8826 del 21/0471980, 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 antigiuridica 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, imprevisto 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).
- 2.14.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.
- 2.15.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,

1

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.

- 2.16.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.
- 2.17.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 utilizzare per soddisfare i creditori privati.
- 2.18.Alla luce delle considerazioni che precedono, appare in tutta la sua inconsistenza e genericità la tesi difensiva.
- 2.19.La Corte di appello, facendo buon governo dei principi sopra richiamati, ha ribadito la natura generica del dolo del reato per il quale si procede, impermeabile in quanto tale alla coesistenza di specifici motivi della condotta omissiva (la scelta di salvare il marchio "(omissis)") che non hanno alcuna rilevanza ai fini della perfezione del reato ma che, semmai, esauriscono il proprio ruolo nell'ambito della personalizzazione del trattamento sanzionatorio.

1

- 2.20.Inoltre, la Corte territoriale afferma con nettezza, non contraddetta sul punto (di qui la genericità del motivo), che la crisi di impresa e di liquidità erano tutt'altro che improvvise ed eccezionali, che la società legalmente rappresentata dall'imputata non aveva pagato l'IVA per anni, a partire, cioè, dall'anno 2000, che si trattava di una precisa scelta aziendale posta in essere per finanziare l'impresa con l'IVA non versata soddisfacendo i creditori privati.
 - 3.Anche il secondo motivo è generico e manifestamente infondato.
- 3.1.Nel motivare il diniego delle circostanze attenuanti generiche non è necessario che il giudice prenda in considerazione tutti gli elementi favorevoli o sfavorevoli dedotti dalle parti o rilevabili dagli atti, ma è sufficiente che egli faccia riferimento a quelli ritenuti decisivi o comunque rilevanti, rimanendo tutti gli altri disattesi o superati da tale valutazione (Sez. 2, n. 23903 del 15/07/2020, Rv. 279549 02; Sez. 3, n. 28535 del 19/03/2014, Lule, Rv. 259899; Sez. 6, n. 34364 del 16/06/2010, Giovane, Rv. 248244; Sez. 2, n. 2285 del 11/10/2004, Alba, Rv. 230691; Sez. 1, n. 12496 del 21/09/1999, Guglielmi, Rv. 214570). Si tratta di un giudizio di fatto, la cui motivazione è insindacabile in sede di legittimità, purché sia non contraddittoria e dia conto, anche richiamandoli, degli elementi, tra quelli indicati nell'art. 133 cod. pen., considerati preponderanti ai fini della concessione o dell'esclusione (Sez. 5, n. 43952 del 13/04/2017, Pettinelli, Rv. 271269).
- 3.2.Nel caso di specie, la Corte di appello ha escluso che la messa a disposizione di un prestigioso immobile di proprietà a titolo di garanzia del concordato preventivo consentisse un'ulteriore attenuazione della pena rispetto al minimo edittale applicato tenendo conto proprio di tale comportamento successivo al reato. Secondo i Giudici territoriali i precedenti, anche specifici dell'imputata (due volte condannata per il reato di cui all'art. 10-bis, d.lgs. n. 74 del 2000, una volta per quello di cui all'art. 10-ter, stesso decreto) ostano ad un'ulteriore diminuzione della pena; si tratta di giudizio che non presenta tratti di manifesta irragionevolezza e non è sindacabile in questa sede.
 - 4.Il terzo motivo è generico.
- 4.1.La ricorrente deduce la violazione della norma sostanziale senza dedurre alcuno specifico vizio del ragionamento che presiede alla sua applicazione nel caso di specie.
- 4.2.Non una sola parola viene spesa dalla ricorrente sul giudizio prognostico negativo formulato nei suoi confronti in base ai tre precedenti sopra ricordati. Non v'è dubbio che la sospensione condizionale della pena possa essere concessa anche due volte ma nel caso di specie le ragioni della mancata concessione non si basano sul fatto che la ricorrente già aveva fruito una volta

del beneficio, bensì su un giudizio negativo la cui motivazione non è oggetto di specifica censura. Nè si può sostenere che il giudice dell'impugnazione non possa confermare la decisione del primo giudice in base ad una motivazione diversa da quella assunta in primo grado. La censura che, in tal modo, l'imputato sarebbe privato di un grado di giudizio non coglie nel segno e non considera che nemmeno la mancanza assoluta di motivazione della sentenza giustifica la rimessione degli atti al giudice di primo grado ai sensi dell'art. 604, cod. proc. pen. (Sez. U, n. 3287 del 27/11/2008, dep. 2009, Rv. 244118 - 01; Sez. 6, n. 58094 del 30/11/2017, Rv. 271735 - 01; Sez. U, n. 26975 del 08/06/2011, Rv. 250513 - 01; Sez. 3, n. 9922 del 12/11/2009, Rv. 246227 - 01).

5.L'ultimo motivo di ricorso è infondato.

5.1.L'art. 12-bis, d.lgs. n. 74 del 2000 (che si pone in continuità normativa con l'art. 1, comma 143, legge n. 244 del 2007; Sez. 3, n. 50338 del 22/09/2016, Rv. 268386 - 01, Sez. 3, n. 35226 del 16/06/2016, Rv. 267764 - 01; Sez. 3, n. 23737 del 28/04/2016, Rv. 267383 - 01) impone la confisca dei beni che costituiscono il profitto od il prezzo del reato ovvero, quando la stessa non è possibile, la confisca dei beni dei quali il reo ha la disponibilità per valore corrispondente a tale prezzo o profitto (confisca per equivalente o di valore).

5.2.La confisca di valore (o per equivalente) ha carattere afflittivo e sanzionatorio (Sez. U, n. 31617 del 26/06/2015, Lucci, Rv. 264435 - 01; Sez. U, n. 18374 del 31/01/2013, Adami, Rv. 255037) ed in quanto tale può essere applicata solo a seguito di sentenza di condanna o che comunque accerti in modo definitivo la responsabilità dell'autore del reato (Sez. U, n. 13539 del 30/10/2020, Perroni, Rv. 278870 - 02; Corte EDU, GIEM e altri c/Italia). Non si tratta, dunque, di misura finalizzata all'estinzione del debito tributario contratto dal contribuente, non avendo finalità risarcitorie/ripristinatorie del danno cagionato all'Erario (cfr., sul punto, Sez. 2, n. 28921 del 09/07/2020, Rv. 279675 - 01; Sez. 1, n. 39874 del 06/06/2018, Rv. 273866 - 01). Non ha perciò alcun pregio difensivo la deduzione difensiva circa la "novazione" del debito tributario o quella secondo la quale con la confisca l'Erario lucra un maggior vantaggio rispetto al credito rimodulato con la transazione fiscale o comunque duplica la sua pretesa.

5.3.Si tratta peraltro di deduzioni infondate che non considerano quanto stabilisce l'art. 12-bis, comma 2, d.lgs. n. 74 del 2000, secondo il quale la confisca, pur formalmente disposta, non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'Erario anche in presenza di sequestro, con la conseguenza che la confisca (e l'eventuale sequestro ad essa prodromico) devono essere conservati fino all'integrale effettivo pagamento della somma evasa, potendo le rate già versate essere considerate solo ai fini della riquantificazione della misura

anche a seguito della transazione del debito fiscale (Sez. 3, n. 28488 del 10/09/2020, Rv. 280014 - 01).

5.4.Quanto al beneficio di escussione, secondo l'autorevole insegnamento della Corte di cassazione, «è consentito nei confronti di una persona giuridica il sequestro preventivo finalizzato alla confisca di denaro o di altri beni fungibili o di beni direttamente riconducibili al profitto di reato tributario commesso dagli organi della persona giuridica stessa, quando tale profitto (o beni direttamente riconducibili al profitto) sia nella disponibilità di tale persona giuridica»; «non è consentito il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti di una persona giuridica qualora non sia stato reperito il profitto di reato tributario compiuto dagli organi della persona giuridica stessa, salvo che la persona giuridica sia uno schermo fittizio»; «non è consentito il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti degli organi della persona giuridica per reati tributari da costoro commessi, quando sia possibile il sequestro finalizzato alla confisca di denaro o di altri beni fungibili o di beni direttamente riconducibili al profitto di reato tributario compiuto dagli organi della persona giuridica stessa in capo a costoro o a persona (compresa quella qiuridica) non estranea al reato»; «la impossibilità del sequestro del profitto di reato può essere anche solo transitoria, senza che sia necessaria la preventiva ricerca generalizzata dei beni costituenti il profitto di reato» (Sez. U, n. 10561 del 30/01/2014, Gubert; Sez. 4, n. 10418 del 24/01/2018, Rv. 272238 - 01; Sez. 3, n. 43816 del 01/12/2016, Rv. 271254 - 01).

5.5.La questione, dunque, è stata mal posta dalla ricorrente la quale invoca un beneficio di escussione del patrimonio della società (unica titolare, da lato passivo, dell'obbligazione tributaria) che non è previsto dall'art. 12-bis d.lgs. n. 74 del 2000 in quanto presuppone una solidarietà passiva nell'obbligazione tributaria del tutto estranea alla 'ratio' e alla lettera della norma: la confisca per equivalente non presuppone l'inutile escussione del patrimonio della contribuente, bensì la mancata possibilità di apprendere in via diretta il profitto del reato. In tesi, la contribuente ben potrebbe disporre di un patrimonio in grado di soddisfare il debito tributario ma se in esso non è ricompreso il profitto esso non può mai essere aggredito.

5.6.Nel caso di specie l'elemento che depone a favore della insussistenza del profitto presso la società legalmente rappresentata dall'imputata al momento della disposta confisca (sentenza di primo grado) è costituito dal pregresso utilizzo dei risparmi di spesa derivanti dal mancato accantonamento dell'IVA per soddisfare i crediti dei privati; né, coerentemente, l'imputata ha saputo indicare se e dove potesse essere reperito il profitto ancora disponibile da parte della società dalla stessa da anni legalmente rappresentata.

P.Q.M.

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

DEPOWEATA IN CARRIED

1 8 OTT 2021

Così deciso in Roma, il 07/05/2021.

Il Consigliere estensore

Il Presidente

Elisabetta Ros