



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

38177-21

Composta da:

ELISABETTA ROSI	- Presidente -	Sent. n. sez. 1658/2021
ALDO ACETO	- Relatore -	UP - 07/09/2021
LUCA SEMERARO		R.G.N. 11674/2021
ALESSIO SCARCELLA		
UBALDA MACRI'		

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

(omissis) nato a (omissis)

avverso la sentenza del 05/07/2019 della CORTE APPELLO di FIRENZE

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 DOMENICO SECCIA
che ha concluso per l'inammissibilità del ricorso;

lette le conclusioni scritte del difensore, AVV. I (omissis) che ha chiesto
l'annullamento della sentenza impugnata.

RITENUTO IN FATTO

1.La sig.ra (omissis) ricorre per l'annullamento della sentenza del (omissis) della Corte di appello di Firenze che, rigettando la sua impugnazione, ha confermato la condanna alla pena (principale) di un anno di reclusione, oltre pene accessorie e confisca, irrogata con sentenza del 05/07/2019 del Tribunale di Firenze per il reato di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto di cui all'art. 10-ter, d.lgs. n. 74 del 2000, relativamente agli importi dovuti per gli anni di imposta 2012 e 2013 (rispettivamente, 1.122.644,00 euro e 665.043,00 euro).

1.1.Con il primo motivo deduce la nullità delle conclusioni del PG presso la Corte territoriale in quanto rassegnate oltre il termine perentorio dei dieci giorni prima dell'udienza stabilito dall'art. 23, comma 2, d.l. n. 149 del 2020. Nel caso di specie, afferma, l'udienza era stata fissata al (omissis) ma le conclusioni del Procuratore generale gli erano state trasmesse dopo che, il (omissis), il difensore aveva provveduto a rassegnare le proprie. Ciò, sostiene la ricorrente, determina la nullità della sentenza per violazione dell'art. 178, comma 1, lett. b), cod. proc. pen., risolvendosi l'omissione in un vero e proprio deficit dell'azione penale, non trattandosi, come afferma la Corte di appello, della partecipazione del PM all'udienza, quanto, piuttosto, della mancanza di iniziativa del rappresentante dell'accusa che vizia l'azione penale. Sotto altro profilo, la tardiva comunicazione delle conclusioni del pubblico ministero incide sul diritto di difesa dell'imputato il quale deve essere messo a conoscenza delle determinazioni della pubblica accusa per poter meglio articolare le proprie difese.

1.2.Con il secondo motivo lamenta la mancata rinnovazione dell'istruttoria dibattimentale, in particolare, la mancata assunzione di una prova decisiva (la testimonianza del sig. (omissis), all'epoca dei fatti funzionario dell'istituto di credito che era a conoscenza dei motivi e della tempistica della revoca del fido alla cooperativa) e la manifesta illogicità della motivazione secondo cui la richiesta non era motivata e il suo accoglimento avrebbe comportato la necessità di sentire numerosi testimoni.

1.3.Con il terzo motivo deduce il vizio di motivazione nella parte in cui la sentenza afferma, erroneamente, non essere stata fornita la prova della forza maggiore o dello stato di necessità perché l'imputata avrebbe allegato delle semplici difficoltà economiche legate al negativo risultato gestionale. In realtà, sostiene, era stata fornita ampia prova documentale del fatto che il 90% del fatturato veniva scontato in banca e che allorquando, nel novembre del 2013, l'istituto aveva repentinamente interrotto il rapporto di affidamento e bloccato i finanziamenti all'impresa, ritenendo alla fonte le somme versate dai clienti e non



anticipando più alcuna somma di denaro, la cooperativa della quale era legale rappresentante si era trovata improvvisamente in una conclamata ed irreversibile crisi di liquidità che non poteva essere imputata alla volontà dell'imprenditore, siccome impreveduta ed imprevedibile. La rinnovazione della prova testimoniale in appello avrebbe potuto integrare la prova già fornita in primo grado. Illogico e contraddittorio parlare, quindi, di semplici e vaghe allegazioni di difficoltà economiche senza cogliere il punto centrale: l'improvvisa revoca degli affidamenti bancari nell'imminenza della scadenza del termine per il pagamento dell'IVA. L'omesso versamento costituì una scelta obbligata anche per garantire il pagamento delle retribuzioni e dei fornitori nell'ottica della continuità di impresa e nella convinzione che tale scelta avrebbe potuto determinare la produzione dei ricavi necessari al successivo pagamento dell'imposta. La natura di cooperativa della società comporta che le scelte gestionali sono diverse da quelle tipiche di un'impresa votata al profitto.

CONSIDERATO IN DIRITTO

2. Il ricorso è inammissibile.

3. Il primo motivo è manifestamente infondato.

3.1. L'art. 23, comma 1, d.l. 9 novembre 2020, n. 149, aveva stabilito che, fino al 31 gennaio 2021, fuori dai casi di rinnovazione dell'istruzione dibattimentale, per la decisione sugli appelli proposti contro le sentenze di primo grado la corte di appello procedesse in camera di consiglio senza l'intervento del pubblico ministero e dei difensori, salvo che una delle parti private o il pubblico ministero avesse fatto richiesta di discussione orale o che l'imputato avesse manifestato la volontà di comparire. Il successivo comma aveva stabilito che entro il decimo giorno precedente l'udienza, il pubblico ministero doveva formulare le sue conclusioni con atto trasmesso alla cancelleria della corte di appello per via telematica. La cancelleria doveva a sua volta inviare l'atto immediatamente, sempre per via telematica, ai difensori delle altre parti che, entro il quinto giorno antecedente l'udienza, potevano presentare le conclusioni con atto scritto, trasmesso alla cancelleria della corte d'appello anch'esso per via telematica. Ai sensi del quarto comma, la richiesta di discussione orale doveva essere formulata per iscritto dal pubblico ministero o dal difensore entro il termine perentorio di quindici giorni liberi prima dell'udienza. Entro lo stesso termine perentorio e con le medesime modalità l'imputato doveva formulare, a mezzo del difensore, la richiesta di partecipare all'udienza.



3.2. Il d.l. n. 149 del 2020 è stato abrogato dalla legge 18 dicembre 2020, n. 176, ai sensi del cui art. 1, comma 2, restavano validi gli atti e i provvedimenti adottati ed erano fatti salvi gli effetti prodottisi ed i rapporti giuridici sorti sulla base di esso.

3.3. Non v'è dubbio, pertanto, che alla vicenda processuale in questione si applichi l'art. 23, d.l. n. 149 del 2020.

3.4. La ricorrente deduce la natura perentoria del termine entro il quale il pubblico ministero deve rassegnare le proprie conclusioni, traendone spunto dalla diversa modalità con cui la norma disciplina l'attività del PM rispetto a quella del difensore: il primo, infatti, "*formula*" le conclusioni entro il decimo giorno precedente l'udienza; il secondo "*può presentare*" le conclusioni entro il quinto giorno precedente l'udienza. La mancata formulazione delle conclusioni da parte del pubblico ministero determina l'insanabile nullità della sentenza d'appello che ciò nonostante si sia pronunciata sulla regiudicanda.

3.5. Il rilievo è manifestamente infondato sotto gli profilo.

3.6. La natura perentoria dei termini processuali deve essere espressamente stabilita dalla legge (art. 173, comma 1, cod. proc. pen.). Il presente indicativo con il quale la fattispecie descrive l'attività del pubblico ministero ("*formula*") ne sancisce la natura obbligatoria ma non qualifica come perentorio il termine entro il quale lo specifico atto deve essere compiuto, termine che resta ordinatorio. L'unico termine previsto a pena di decadenza è quello stabilito dal quarto comma dello stesso articolo 24 che disciplina la richiesta di discussione orale. La convivenza, nella stessa norma, di termini processuali che scandiscono l'attività delle parti, solo uno dei quali è stabilito a pena di decadenza, persuade della natura ordinatoria degli altri termini.

3.7. Alle medesime conclusioni, del resto, è già pervenuta questa Corte di cassazione in sede di interpretazione dell'art. 23, comma 8, d.l. n. 137 del 2020, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 176 del 2020, che, nel disciplinare le modalità di definizione "cartolare" del ricorso per cassazione penale, scandisce, con le identiche modalità stabilite dall'art. 24, d.l. n. 149, cit., i termini entro i quali il PG e le parti rassegnano ("*formula*" il primo; "*possono presentare*", gli altri) le proprie conclusioni. Secondo Sez. 5, n. 6207 del 17/11/2020, dep. 2021, Rv. 280412 - 01, il mancato rispetto dei termini di cui all'articolo 23, comma 8, d.l. 28 ottobre 2020 n. 137, convertito in legge 18 dicembre 2020 n. 176 - ad eccezione di quello perentorio previsto per la formulazione della richiesta di trattazione orale - non integra un'ipotesi di nullità generale ai sensi dell'art. 178, comma 1, lett. b) e c) cod. proc. pen., ad eccezione del caso in cui non sia stata assicurata alle parti la possibilità di concludere (nel caso esaminato dalla Corte si trattava della trasmissione non tempestiva della requisitoria del procuratore



generale alle altre parti, pur se effettuata in tempo utile per consentire la presentazione delle conclusioni scritte).

3.8. Nel caso di specie, peraltro, la tempestiva formulazione delle richieste del PM toglie sostanza all'eccepita violazione dell'art. 178, lett. b), cod. proc. pen. Il PG territoriale, infatti, aveva rassegnato le proprie conclusioni il 23/11/2020; tenuto conto che la prima udienza, inizialmente fissata al 03/11/2020, era stata differita per ragioni organizzative al (omissis) con provvedimento del 23/10/2020 adottato fuori udienza, il termine era stato rispettato.

3.9. La ricorrente pone un'ulteriore eccezione: la ricezione delle richieste del pubblico ministero in epoca successiva alla formulazione delle proprie violazioni l'art. 178, lett. c), cod. proc. pen., sotto il profilo della violazione del diritto di difesa, non essendo consentito al difensore di prendere una precisa posizione sulle conclusioni del PM.

3.10. Il rilievo è manifestamente infondato e del tutto distonico rispetto alla odierna vicenda processuale.

3.11. Va in primo luogo ribadito che, come già affermato da Sez. 5, n. 20885 del 24/08/2021, Rv. 281152 - 01, nel procedimento di appello, nel vigore della disciplina emergenziale pandemica, la mancata comunicazione in via telematica delle conclusioni del pubblico ministero alla difesa dell'imputato, prevista dall'art. 23-bis, comma 2, del d.l. 28 ottobre 2020 n. 137, convertito in legge 18 dicembre 2020 n. 176, integra un'ipotesi di nullità generale a regime intermedio ai sensi dell'art. 178, comma 1, lett. c) cod. proc. pen. Si è precisato, in motivazione, che la nozione di intervento dell'imputato non può essere intesa restrittivamente nel senso di presenza fisica, ma come partecipazione attiva e cosciente, con garanzia effettiva dei diritti e facoltà di cui è titolare. Sicché la mancata comunicazione delle conclusioni del PM incide sulla effettività e pienezza del contraddittorio.

3.12. Nel caso di specie, però, le conclusioni del pubblico ministero sono state trasmesse alla ricorrente a mezzo PEC alle ore 12,40 del 27/11/2020 e recapitate nella casella di posta elettronica del difensore alle ore 12,52 di quello stesso giorno; il difensore aveva depositato telematicamente le proprie conclusioni alle ore 14,27 di quello stesso giorno. In ogni caso, quand'anche avesse ricevuto le richieste del PM dopo aver rassegnato le proprie, l'imputato avrebbe potuto integrare le proprie conclusioni oppure chiedere in rinvio per interloquire su quelle del PM, facoltà che la stessa non ha affatto esercitato.

4. Nel merito, il ricorso è manifestamente infondato.

4.1. Al riguardo, il primo ed il secondo motivo possono essere esaminati congiuntamente.



4.2.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.

4.3.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, Mercurtello, Rv. 258055; Sez. 3, n. 20266 del 08/04/2014, Zanchi, Rv. 259190).

4.4. 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.*

4.5. 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 lesa 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.).

4.6. 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.

4.7. Il reato di cui all'art. 10-ter, d.lgs. n. 74 del 2000 è 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).

4.8. 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.

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

4.10. 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).

4.11. 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.

4.12. 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.).

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

4.14. 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).

4.15. 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. La violazione dell'obbligo di accantonamento, come già detto, esclude che la crisi di liquidità possa essere ascritta a causa di forza maggiore. L'IVA, infatti, deve essere versata entro il giorno 16 del mese nella misura che risulta dovuta in base alla differenza tra l'ammontare complessivo dell'imposta sul valore aggiunto esigibile nel periodo precedente, risultante dalle annotazioni eseguite o da eseguire nei registri relativi alle fatture emesse o ai corrispettivi delle operazioni imponibili, e quello dell'imposta, risultante dalle annotazioni eseguite, nei registri relativi ai beni ed ai servizi acquistati sulla base dei documenti di acquisto di cui è in possesso e per i quali il diritto alla detrazione viene esercitato nello stesso mese (art. 1, commi 1 e 4, d.P.R. n. 100 del 1998). Per alcune categorie di contribuenti il versamento può essere effettuato entro il 16 del secondo mese successivo a ciascuno dei primi tre trimestri solari (art. 7, d.P.R. n. 542 del 1999). In ogni caso, l'omesso versamento periodico (mensile o trimestrale) è sanzionato, in via amministrativa, dall'art. 13, d.lgs. n. 471 del 1997. La sistematica e prolungata violazione dell'obbligo (che comporta la distrazione delle relative somme ad altri fini) impedisce in radice la possibilità di evocare la crisi di liquidità quale causa di forza maggiore che esclude il dominio finalistico dell'agente. In realtà, la condotta omissiva penalmente rilevante ha il suo antecedente nelle precedenti omissioni, costituenti a loro volta illecito



amministrativo, in assenza delle quali il debito tributario non sarebbe residuo addirittura a distanza di più di un anno dall'ultima scadenza mensile.

4.16. 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.

4.17. 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.

4.18. Ne consegue che: a) il margine di scelta esclude sempre la forza maggiore perché non esclude la "suias" 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 pregressa 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 i creditori privati.



4.19. Alla luce delle considerazioni che precedono, la deduzione difensiva dell'improvvisa revoca degli affidamenti bancari a ridosso della scadenza del termine "lungo" di cui all'art. 10-ter, d.lgs. n. 74 del 2000, non ha alcuna rilevanza; la situazione di illiquidità nella quale la società da lei legalmente rappresentata si era venuta a trovare era dovuta al fatto che già nell'anno prima la stessa non aveva adempiuto all'obbligo dei versamenti periodici, né vi aveva provveduto nel corso del 2013. La decisione dell'imprenditore di finanziare l'impresa con i denari dovuti allo (e di pertinenza dello) Stato e di trascinare il debito fino alla scadenza del termine "lungo" penalmente sanzionato costituisce una scelta gestionale che rientra nel rischio di impresa, senza che per questo possa essere invocata la causa di forza maggiore a giustificazione dell'illiquidità provocata da comportamenti (revoche di affidamenti bancari, insolvenze dei clienti) che non sono niente affatto imprevedibili nel corso della vita di un'impresa e che non possono essere fronteggiate facendo affidamento sulle risorse dei contribuenti.

4.20. La decisione della Corte di appello di non rinnovare l'istruttoria dibattimentale si pone nel giusto solco tracciato dai principi sopra esposti, con conseguente totale infondatezza anche del secondo motivo.

5. Alla declaratoria di inammissibilità del ricorso consegue, ex art. 616 cod. proc. pen., non potendosi escludere che essa sia ascrivibile a colpa della ricorrente (C. Cost. sent. 7-13 giugno 2000, n. 186), l'onere delle spese del procedimento nonché del versamento di una somma in favore della Cassa delle ammende, che si fissa equitativamente, in ragione dei motivi dedotti, nella misura di € 3.000,00.

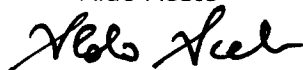
P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese processuali e della somma di € 3.000,00 in favore della Cassa delle Ammende.

Così deciso in Roma, il 07/09/2021.

Il Consigliere estensore

Aldo Aceto



Il Presidente

Elisabetta Rosi

