



46031-21

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

Composta da

LUCA RAMACCI	- Presidente -	Sent. n. sez. 2135/2021
ANGELO MATTEO SOCCI		PU - 09/11/2021
LUCA SEMERARO	- Relatore -	R.G.N. 21464/2021
ANTONIO CORBO		
MARIA CRISTINA AMOROSO		

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

(omissis) nato a (omissis)

avverso la sentenza del 14/04/2021 della CORTE APPELLO di MILANO

udita la relazione svolta dal Consigliere LUCA SEMERARO;
Lette le conclusioni del PG LUIGI CUOMO

Il PG chiede di dichiarare inammissibile il ricorso

Lette le conclusioni del difensore, avv. (omissis)
Il difensore chiede di annullare l'impugnata sentenza

Ricorso trattato ai sensi ex art. 23, comma 8 del D.L. n.137/20.

RITENUTO IN FATTO

1. Con la sentenza del 14 aprile 2021 la Corte di appello di Milano ha confermato la condanna inflitta a (omissis) alla pena di 8 mesi di reclusione, oltre alle pene accessorie ed alla confisca diretta e per equivalente del profitto ex art. 12-bis d.lgs. 74/2000, per il reato ex art. 10-ter d.lgs. 74/2000, per l'omesso versamento dell'Iva dovuta, pari ad € 375.503, in base alla dichiarazione annuale relativa all'anno di imposta 2014, commesso quale legale rappresentante della (omissis) s.r.l.; in (omissis) il 27 dicembre 2015.

2. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione il difensore dell'imputato.

2.1. Con il primo motivo si deducono i vizi di violazione di legge e della motivazione sulla sussistenza dell'elemento oggettivo del reato. Non sarebbero stati compiuti accertamenti sulla pendenza di eventuali procedimenti, quali ricorsi, concordati o transazioni, che avrebbero potuto escludere il reato o ridurre l'entità del debito. All'apertura del dibattimento il ricorrente avrebbe versato parte della somma, sarebbe stato ammesso alla procedura di rottamazione ed avrebbe definito con la curatela le modalità di estinzione del debito tributario.

2.2. Con il secondo motivo si deduce il vizio di violazione di legge in ordine al mancato riconoscimento del beneficio della conversione della pena detentiva in pecuniaria, ex artt. 53 legge 689/1981 e 448, comma 1, cod. proc. pen., nonostante l'insussistenza di cause ostative ex art. 59 legge 689/1981 e per l'erronea applicazione delle norme sulla conversione.

La conversione era stata richiesta dall'imputato con l'istanza ex art. 444 cod. proc. pen. Nel decennio l'imputato avrebbe riportato una sola condanna per fatti analoghi a quelli per cui si procede; le altre condanne sarebbero o per reati di natura diversa o non commessi nel decennio anteriore alla data di commissione del reato. Si distinguono le cause oggettive da quelle soggettive di esclusione.

2.3. Con il terzo motivo si deduce il vizio di violazione di legge sulla sussistenza dell'elemento soggettivo del reato, per non aver accertato e valutato la consapevolezza dell'imputato in relazione alla commissione del reato ed alla capacità della società di far fronte ai debiti tributari. Mancherebbe la motivazione sul dolo generico.

La corte territoriale non avrebbe motivato sulla documentazione prodotta, sulla testimonianza della d.ssa (omissis) sulla gestione del gruppo prima dell'assunzione di quest'ultima e del dottor (omissis), sulle operazioni di ristrutturazione del gruppo, sul ruolo del ricorrente, sul comportamento tenuto dagli istituti bancari e le dinamiche del fallimento.

Nel ricorso si ripercorrono le vicende societarie tra il 2014 ed il 2016.

Mancherebbe la prova della consapevolezza dell'imputato della natura e consistenza del debito tributario. La carenza di liquidità sopravvenuta escluderebbe la volontà di non adempiere. L'imputato avrebbe realizzato operazioni volte a far fronte al pagamento dei debiti tributari.

2.4. Con il quarto motivo si deduce il vizio di violazione di legge sul mancato riconoscimento delle circostanze attenuanti generiche, per non aver valutato il comportamento dell'imputato successivo alla commissione del reato, consistito nell'aver avviato una transazione con il curatore del fallimento per i pagamenti dovuti, compresi i debiti tributari, garantendo l'accordo con le quote di società cedute ad un trust. Il ricorrente avrebbe, poi, pagato la prima rata della «rottamazione» (€ 113.981,78) ed una ulteriore somma (€ 24.324,67) riducendo il debito nei confronti dell'erario.

2.5. Con il quinto motivo si deduce il vizio di violazione di legge. La confisca ex art. 12-*bis* d.lgs. 74/2000 sarebbe stata erroneamente disposta non ricorrendo i presupposti di legge e non avendo accertato neanche la misura della confisca. Si richiamano i principi stabiliti da Sez. 3, n. 6348/2018.

Si contesta, altresì, il valore probatorio attribuito alla transazione con il fallimento ed alla procedura di rottamazione, richiamando il testo dell'art. 12-*bis* d.lgs. 74/2000.

L'accordo di ristrutturazione avrebbe avuto ad oggetto gli importi della società fallita e delle altre società del gruppo (omissis) s.r.l. che il 4 ottobre 2016 sarebbero stati trasferiti a (omissis) s.r.l. (cfr. transazione depositata il 15 febbraio 2019). Sarebbe stato poi dimostrato il pagamento di € 113.981,78 quale prima rata della cd. rottamazione (all.4 memoria del 15 febbraio 2019).

Nel motivo si introduce, quindi, la parte in diritto sul sequestro del profitto nei reati tributari ove sia rappresentato da una somma di denaro richiamando la giurisprudenza sul punto.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il primo motivo è manifestamente infondato.

1.1. La prova dell'elemento oggettivo del reato emerge, oltre che dalla sentenza, dallo stesso ricorso, nel quale si rappresenta che il teste dell'Agenzia delle entrate ha dichiarato che l'imputato, nella sua qualità, ha presentato la dichiarazione Iva ma poi non ha effettuato il versamento delle somme dovute a titolo di Iva da lui stesso indicate nella dichiarazione.

1.2. Il delitto ex art. 10-*ter*, d.lgs. n. 74 del 2000 è un reato omissivo ed istantaneo: si consuma nel momento in cui scade il termine previsto dalla legge

per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo; ciò che rileva è, quindi, l'indicazione nella dichiarazione di un debito d'imposta e l'inadempimento alla conseguente e corrispondente obbligazione di pagamento.

1.3. Ne consegue che alcun onere della prova incombe sull'accusa sulle circostanze indicate nel ricorso, che riguardano fatti successivi alla consumazione del reato e che non incidono minimamente sul suo perfezionamento.

2. Il secondo motivo è manifestamente infondato.

2.1. La richiesta di sostituzione della pena detentiva con la pena pecuniaria non è stata riproposta in sede di conclusioni; la difesa chiese, infatti, in primo grado, di pronunciarsi sentenza di applicazione della pena come da istanza poi rigettata, nella quale era contenuta la richiesta di sostituzione.

La Corte di appello ha ritenuto di confermare il rigetto della richiesta di sostituzione, contenuto nella richiesta ex art. 444 cod. proc. pen., ritenendo che l'art. 58 della legge n.689/1981, attribuisca al giudice un potere discrezionale che deve essere esercitato, oltre che per i limiti di legge, applicando i parametri ex art. 133 cod. pen.

Il giudice che sostituisca la pena detentiva con quella pecuniaria deve motivare sulle ragioni che giustificano la scelta del tipo di pena erogata, l'idoneità della pena sostitutiva al reinserimento sociale del condannato, la positiva presunzione di adempimento delle prescrizioni imposte, secondo l'art. 58 della legge n.689/1981.

2.2. La Corte territoriale ha, pertanto, correttamente applicato i principi della giurisprudenza.

Sez. 2, n. 28707 del 03/04/2013, Di Pasquale, Rv. 256725 - 01, ha affermato che la valutazione della sussistenza dei presupposti per l'adozione di una sanzione sostitutiva è legata agli stessi criteri previsti dalla legge per la determinazione della pena, e quindi il giudizio prognostico positivo cui è subordinata la possibilità della sostituzione non può prescindere dal riferimento agli indici individuati dall'art. 133 cod. pen., con la conseguenza che il giudice può negare la sostituzione della pena anche soltanto perché i precedenti penali rendono il reo immeritevole del beneficio, senza dovere addurre ulteriori e più analitiche ragioni.

Tale principio, applicato anche dal Tribunale di Milano (cfr. pag. 7 della sentenza), è stato confermato da Sez. 7, Ordinanza n. 32381 del 28/10/2020, Cascio, Rv. 279876 (fattispecie di guida sotto l'influenza dell'alcool, in cui la Corte ha ritenuto immune da censure la decisione di rigetto dell'istanza di sostituzione sulla sola base di precedente specifico con pena sospesa).

3. Il terzo motivo è infondato.



3.1. In punto di diritto, il d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, prevede degli specifici obblighi per il contribuente (art. 21 e ss.) dai quali emerge, sia con riferimento all'emissione della fattura che agli obblighi di registrazione, che il soggetto obbligato già all'atto del compimento dell'operazione economica conosce quanto è poi dovuto a titolo di Iva, dovendo essere indicata l'aliquota, l'ammontare dell'imposta e dell'imponibile.

Sono poi irrilevanti, ai fini della configurabilità del reato, sia l'effettiva riscossione delle somme-corrispettivo relative alle prestazioni effettuate (tranne i casi di applicabilità del regime di «Iva per cassa», cfr. Sez. 3, n. 6220 del 23/01/2018, Ventura, Rv. 272069) sia le condotte successive dell'obbligato, stante la natura del reato, che è emissivo proprio a consumazione istantanea.

3.2. Per la configurabilità dell'elemento soggettivo del reato, è, quindi, sufficiente, per la struttura della fattispecie, la consapevolezza di omettere il versamento dell'imposta dovuta sulla base della dichiarazione annuale presentata dall'obbligato, a prescindere dagli intendimenti e dalle condotte successive del debitore, posto che ciò che determina la configurabilità del reato è quanto emergente dalla dichiarazione annuale e l'inadempimento alla scadenza della obbligazione tributaria dalla stessa risultante.

Il delitto è, dunque, punibile a titolo di dolo generico che consiste nella coscienza e volontà di non versare all'Erario le somme dovute a titolo di Iva del periodo considerato.

3.3. Secondo il costante orientamento della giurisprudenza, la prova del dolo è insita 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.

Ciò deriva anche dai principi affermati da Sez. U, n. 37424 del 28/03/2013, Romano, Rv. 255757, secondo cui 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 l'obbligazione tributaria.

3.4. Nel corso degli anni, in relazione alla natura giuridica delle prestazioni, la regola è, infatti, divenuta quella della cd. Iva per cassa; il pagamento è il criterio prevalente previsto dall'art. 6 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633 per ritenere effettuata l'operazione relativa alla cessione di beni o alla prestazione di servizi a cui si applica l'imposta sul valore aggiunto.

Inoltre, regole specifiche sono previste dall'art. 26 nel caso di inadempimento con il diritto di portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione.



La giurisprudenza è costante nell'affermare, anche in conseguenza della riscossione delle somme e dell'obbligo di accantonamento, che la scelta di non pagare l'imposta dovuta prova il dolo: soprattutto quando risulti che al contempo si siano pagati altri debiti o che le somme, che avrebbero dovuto essere accantonate, siano state impiegate in altro; infatti, la scelta imprenditoriale attiene ai motivi a delinquere e non può pertanto minimamente escludere la sussistenza del dolo (Sez. 3 n. 43599 del 09/09/2015, Mondini, Rv. 265262).

3.5. L'obbligo di accantonamento è strettamente collegato alla natura giuridica di profitto del reato delle somme non versate a titolo di Iva.

Di tale profitto, infatti, è prevista la confisca obbligatoria ex art. 12-*bis* d.lgs. 74/2000, anche per equivalente; le somme non versate a titolo di Iva, pertanto, sono destinate in caso di condanna ad essere sottratte al patrimonio del reo, essendo già a monte destinate alla collettività. Non è pertanto possibile consentire che l'autore del reato possa autofinanziarsi con risorse non proprie, con quelle destinate alla collettività, utilizzando il profitto illecito del reato e reimpiegandolo, sottraendolo in tal modo anche alla confisca obbligatoria (così Sez. 3, n. 50007 del 04/10/2019, Baracchi, in motivazione).

3.6. Orbene, in punto di fatto, come correttamente rilevato dal Procuratore generale, i giudici di merito hanno richiamato la deposizione del curatore del fallimento dott. ^(omissis); la Corte territoriale ha precisato che «l'appellante aveva gestito i punti vendita finanziandosi con i debiti nei confronti dell'Erario e degli Enti previdenziali».

3.6.1. Risulta provato che l'attività economica era quella di gestione di punti vendita: il che significa che è pacifico che le somme dovute a titolo di Iva, per la natura delle prestazioni economiche fornite, la vendita al dettaglio, sono state effettivamente incassate dalla società.

3.6.2. Risulta, altresì, provato, in base alla deposizione del curatore del fallimento dott. ^(omissis), che tali somme non sono state accantonate, non sono state versate ma adoperate per autofinanziamento: sono state impiegate per altro. L'omesso accantonamento e l'impiego delle somme - che avrebbero dovute essere versate per pagare l'Iva - per fini diversi provano il dolo, secondo il costante indirizzo della giurisprudenza.

Sez. 3, 13/11/2018, n.12906, ^(omissis), ha affermato che il reato di omesso versamento IVA è integrato dalla scelta consapevole di omettere i versamenti dovuti, non rilevando la circostanza che la società attraversi una fase di criticità e destini risorse finanziarie per far fronte al pagamento di debiti ritenuti più urgenti, elemento che rientra nell'ordinario rischio di impresa e che non può certamente comportare l'inadempimento dell'obbligazione fiscale contratta con l'erario.



3.7. Sono poi irrilevanti, per le considerazioni già espresse, le argomentazioni contenute nel ricorso su fatti successivi alla consumazione del reato.

4. Il quarto motivo è manifestamente infondato.

4.1. Il Tribunale rigettò la richiesta di applicazione delle circostanze attenuanti generiche per la spiccata capacità a delinquere del ricorrente, dimostrata dalle condanne definitive, e per il non irrisorio superamento della soglia di punibilità. La corte territoriale ha confermato tale decisione specificando che i 5 precedenti penali sono per reati di falso, violazione delle norme in tema di tutela della salute e di bancarotta fraudolenta. La Corte territoriale ha dunque correttamente applicato le norme sulla sospensione condizionale della pena.

4.2. Secondo il costante orientamento della giurisprudenza, l'esclusione delle circostanze attenuanti generiche è adeguatamente motivata quando il giudice, a fronte di specifica richiesta dell'imputato, indichi delle plausibili ragioni a sostegno del rigetto della richiesta, senza che ciò comporti tuttavia la stretta necessità della contestazione o della invalidazione degli elementi sui quali la richiesta stessa si fonda.

Al fine di ritenere o escludere le circostanze attenuanti generiche il giudice può limitarsi a prendere in esame, tra gli elementi indicati dall'art. 133 cod. pen., quello che ritiene prevalente ed atto a determinare o meno il riconoscimento del beneficio, sicché anche un solo elemento attinente alla personalità del colpevole o all'entità del reato ed alle modalità di esecuzione può risultare sufficiente, come il richiamo in sentenza ai numerosi precedenti penali dell'imputato (cfr. Sez. 5, n. 43952 del 13/04/2017, Pettinelli, Rv. 271269).

5. Il quinto motivo è manifestamente infondato.

5.1. Secondo il costante orientamento della giurisprudenza, il profitto del delitto ex art. 10-ter d.lgs. 74/2000 è costituito dal risparmio economico derivante dalla sottrazione degli importi evasi alla loro destinazione fiscale.

5.2. Nel caso in esame, il profitto è stato correttamente determinato nella somma evasa, a cui è stato sottratto l'importo successivamente versato.

5.3. Si sostiene poi che la confisca non potrebbe operare per effetto della transazione con il fallimento della società che prevederebbe l'impegno del ricorrente a pagare i debiti tributari.

Tale transazione non impedisce la confisca, diretta e per equivalente, perché il comma secondo dell'art.12-bis del D.Lgs. n. 74 del 2000, norma introdotta dal D.Lgs. n.158 del 2015, fa riferimento esclusivo agli impegni formali con l'erario, non con la curatela fallimentare.



5.4. Quanto poi al pagamento effettuato con la procedura di rottamazione, di € 113.981,78, si deduce in sostanza un travisamento della prova per omissione. Dalla lettura della sentenza di appello non risulta però dedotto tale travisamento anche con l'appello.

In ogni caso, il ricorrente non ha dimostrato con il ricorso che la procedura di rottamazione riguardi proprio l'Iva non versata ed oggetto della condanna; nel ricorso neanche sono state indicate le imposte oggetto della procedura concordata con il fisco. In ogni caso, la prova degli avvenuti pagamenti dell'iva oggetto della condanna potrà essere prodotta in sede di esecuzione al fine di ridurre l'entità della confisca, in applicazione dell'art. 12-bis d.lgs. 74/2000.

5.5. Il ricorso si dilunga, infine, su considerazioni in diritto concernenti la concreta eseguibilità della confisca diretta del denaro sui conti correnti della società (pag. 20 e ss.); si tratta di questioni irrilevanti ai fini della decisione, perché il ricorrente può impugnare solo la parte relativa alla confisca per equivalente, a seguito del fallimento della società.

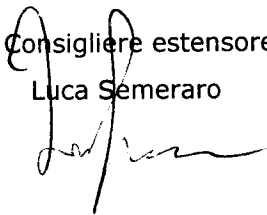
6. Pertanto, il ricorso deve essere rigettato. Ai sensi dell'art. 616 cod. proc. pen. si condanna il ricorrente al pagamento delle spese del procedimento.

P.Q.M.

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

Così deciso il 09/11/2021.

Il Consigliere estensore
Luca Semeraro



Il Presidente
Luca Ramacci

