



18840-22

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

Composta da

Anna Petruzzellis - Presidente -  
Vito Di Nicola  
Angelo M. Socci  
Claudio Cerroni - Relatore -  
Giuseppe Noviello

Sent. n. sez. 131  
UP - 27/01/2022  
R.G.N. 38331/2021

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso proposto da

(omissis)

avverso la sentenza del 04/05/2021 della Corte di Appello di Firenze

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;  
udita la relazione svolta dal consigliere Claudio Cerroni;  
udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Luigi Giordano, che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso  
udito per il ricorrente l'avv. (omissis) che ha concluso chiedendo l'accoglimento del ricorso

**RITENUTO IN FATTO**

1. Con sentenza del 4 maggio 2021 la Corte di Appello di Firenze ha confermato la sentenza del 29 giugno 2020 del Tribunale di Firenze, in forza della quale (omissis) nella qualità di legale rappresentante della s.p.a. (omissis) della s.p.a. (omissis) era stato condannato alla pena, sospesa subordinatamente al pagamento del debito tributario entro giorni trenta dall'irrevocabilità della sentenza, di mesi cinque di reclusione per i reati, uniti dal

vincolo della continuazione, di cui all'art. 10-ter d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 in relazione all'anno d'imposta 2012 concernente entrambe le società. Era altresì disposta la confisca di quanto in sequestro fino al limite del debito tributario.

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

2.1. Col primo motivo è stata riproposta la questione di legittimità costituzionale dell'art. 10-ter cit. stante l'eccesso di delega legislativa e per violazione dell'art. 3 Cost..

In particolare, l'art. 8 della legge 11 marzo 2014, n. 23 aveva delegato il Governo alla revisione del sistema sanzionatorio penale avuto riferimento alle condotte fraudolente o simulatorie, con esclusione dal penalmente rilevante di tutte le condotte, come quella in esame, di natura meramente omissiva e senza connotazione di frode o simulazione.

In ogni caso, sotto l'ulteriore profilo della violazione dell'art. 3 Cost., l'art. 4 d.lgs. 74, siccome novellato, aveva invece escluso dalla rilevanza penale la redazione di dichiarazioni infedeli sotto il profilo dell'indicazione di elementi attivi o passivi esistenti ma non deducibili fiscalmente, mentre - con valutazione costituzionalmente illegittima - l'art. 10-ter cit. aveva inteso punire l'omesso pagamento fiscale, sia pure a fronte di dichiarazioni del tutto veritiere.

2.2. Col secondo motivo, quanto alla sussistenza dell'elemento soggettivo, il ricorrente ha censurato l'affermazione della Corte territoriale circa l'insufficienza di prova testimoniale relativa all'esistenza di grave crisi economica della società non addebitabile all'imputato (chiusura dei fidi bancari per infondati avvisi di accertamento in sede tributaria). Del pari, non era spiegabile la ritenuta esclusione, da parte della Corte territoriale, del nesso di causalità tra avvisi di accertamento, infondati, e impossibilità di adempiere all'obbligo tributario per carenza di disponibilità finanziaria.

In relazione poi all'impiego di beni personali, la sentenza impugnata aveva osservato - non correttamente - che essi avrebbero dovuto essere destinati al solo pagamento del debito tributario, mentre al contrario l'uso di detti beni doveva ritenersi strumentale alla prospettiva di salvare l'attività aziendale, e quindi anche di estinguere, in detta finalità, le stesse obbligazioni tributarie.

Quanto infine alla rateizzazione del debito, non vi era questione di carenza dell'elemento soggettivo, dal momento che il piano di rientro poteva essere formulato *ex lege* solamente dopo la notificazione dell'avviso bonario da parte dell'Agenzia delle Entrate.

2.3. Col terzo motivo infine, quanto al trattamento sanzionatorio, secondo il ricorrente la Corte territoriale non aveva giustificato sotto il profilo motivazionale la mancata applicazione di una sanzione meno afflittiva, nonostante il ricorrere di circostanze sufficienti ad escludere anche l'elemento soggettivo.

Quanto alla subordinazione della sospensione condizionale al pagamento del debito tributario, l'adempimento era divenuto giuridicamente impossibile in ragione dell'intervenuta sentenza dichiarativa di fallimento.

3. Il Procuratore generale ha concluso nel senso del rigetto del ricorso.

### CONSIDERATO IN DIRITTO

4. Il ricorso è infondato.

In via del tutto preliminare, comunque, osserva la Corte che i motivi di ricorso possono essere esaminati prendendo in considerazione sia la motivazione della sentenza impugnata sia quella della sentenza di primo grado, e ciò in quanto i giudici di merito hanno adottato decisioni e percorsi motivazionali comuni, che possono essere valutati congiuntamente ai fini di una efficace ricostruzione della vicenda processuale e di una migliore comprensione delle censure del ricorrente.

Allorché infatti le sentenze di primo e secondo grado concordino, come in specie, nell'analisi e nella valutazione degli elementi di prova posti a fondamento delle rispettive decisioni, la struttura motivazionale della sentenza di appello si salda con quella precedente per formare un unico complesso corpo argomentativo (*ex plurimis*, Sez. 1, n. 8868 del 26/06/2000, Sangiorgi, Rv. 216906; cfr. da ult. Sez. 5, n. 40005 del 07/03/2014, Lubrano Di Giugno, Rv. 260303).

4.1. Ciò complessivamente posto, e per quanto concerne il primo motivo di censura, l'invocato art. 8 della legge 11 marzo 2014, n. 23, in tema di revisione del sistema sanzionatorio tributario, ebbe a stabilire che *"il Governo è delegato a procedere, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti, prevedendo: la punibilità con la pena detentiva compresa fra un minimo di sei mesi e un massimo di sei anni, dando rilievo, tenuto conto di adeguate soglie di punibilità, alla configurazione del reato per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa, per i quali non possono comunque essere ridotte le pene minime previste dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148; l'individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie; l'efficacia attenuante o esimente dell'adesione alle forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata di cui all'art. 6, comma 1; la revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di*

*proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti; la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità; l'estensione della possibilità, per l'autorità giudiziaria, di affidare in custodia giudiziale i beni sequestrati nell'ambito di procedimenti penali relativi a delitti tributari agli organi dell'amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta al fine di utilizzarli direttamente per le proprie esigenze operative".*

4.1.1. Al riguardo, e contrariamente ai rilievi del ricorrente, non vi è stata quindi alcuna delega a circoscrivere l'ambito di rilievo penale alle sole condotte fraudolente. Semmai, in proposito, a siffatti comportamenti doveva riservarsi un trattamento sanzionatorio deteriore, inibendo altresì una dosimetria inferiore a determinati parametri di legge. Tant'è che era altrimenti prevista, tra gli altri oggetti di delega, *"la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità"*, ed invero l'art. 10-ter cit. non prevede affatto una punibilità *tout court*, bensì la collega al superamento di una soglia certamente non irrilevante, altrimenti ricadendo la fattispecie nell'ambito dell'illecito amministrativo.

Parimenti non fondato è anche il riferimento costituzionale all'art. 4, comma 1-bis del d.lgs. 74 cit., laddove in definitiva il ricorrente sembra dolersi della punizione del contribuente che semplicemente omette il pagamento del tributo dovuto, a fronte invece della mancata sanzione di quel contribuente che - con una condotta in ogni caso *lato sensu* decettiva - indica elementi attivi o passivi esistenti ma non deducibili.

Come è stato già osservato, la condotta sanzionabile penalmente si rinviene solamente al superamento di una soglia di punibilità, il che mina irreversibilmente il ragionamento posto all'esame della Corte.

4.2. In relazione al secondo motivo di censura, e contrariamente ai rilievi del ricorrente che non si confronta appieno col percorso argomentativo della sentenza impugnata (da valutare ovviamente nella ricordata struttura integrata) i Giudici del merito hanno non illogicamente considerato le risultanze istruttorie complessivamente maturate, laddove da un canto è stato dato atto che i testimoni esaminati, i quali curavano per conto delle banche gli affidamenti dell'odierno ricorrente, nulla erano stati in grado di riferire su significative contrazioni dei fidi, peraltro specificando che comunicazioni siffatte erano sempre eventualmente portate a conoscenza del cliente. D'altro lato, proprio in ragione di ciò e della complessiva lettura delle prove assunte, sono state negativamente giudicate tanto l'assenza di riscontri esterni alle dichiarazioni dei soggetti comunque in qualche modo organici alle compagnie societarie dell'imputato, i quali avevano invece parlato di irrigidimenti bancari, quanto la carenza di

documentazione formale che, proprio in considerazione della natura dei soggetti coinvolti e degli esiti testimoniali, avrebbe assunto un rilievo non secondario.

4.2.1. D'altronde, proprio all'esito della lettura strutturata delle conformi motivazioni (v. *supra*), non è stata comunque neppure negata *in radice* la possibilità di una modifica di atteggiamento da parte degli istituti di credito, proprio all'esito di un accertamento tributario consistente.

Al riguardo, peraltro, è stato parimenti osservato che – anche in ragione del lungo tempo intercorso, ossia cinque anni, tra l'instaurazione della vertenza con l'Agenzia delle Entrate e il mancato pagamento dell'imposta – non poteva porsi in sicuro nesso causale siffatta evenienza con l'omissione successiva. Tanto più che, nelle more, appare essere intervenuta definizione quantomeno parziale del contenzioso fiscale tramite un pagamento agevolato (sì che, al riguardo, non può neppure ragionevolmente parlarsi di pretese tributarie prive di consistenza) e, comunque, la stessa difesa aveva sottolineato la scelta imprenditoriale di favorire la continuità aziendale in luogo del pagamento del tributo, con ciò dimostrando di avere operato autonome opzioni d'impresa.

4.2.2. A questo proposito, in definitiva l'attività d'impresa risulta essere stata proseguita dal ricorrente allocando le, insufficienti, risorse finanziarie nel (ritenuto) "migliore dei modi", sì che non doveva considerarsi manifestamente illogico ritenere non soddisfatte le rigorose condizioni richieste per escludere la *suitas* nella condotta dell'imputato.

Al fine infatti della dimostrazione della assoluta impossibilità di provvedere ai pagamenti omessi, tale da rendere inesigibile la condotta doverosa, occorrono l'allegazione e la prova della non addebitabilità all'imputato della crisi economica che ha investito l'impresa e della impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità che ne sia conseguita tramite il ricorso a misure idonee da valutarsi in concreto (cfr. Sez. 3, n. 20266 del 08/04/2014, Zanchi, Rv. 259190; Sez. 3, n. 8352 del 24/06/2014, Schirosi, Rv. 263128; Sez. 3, n. 43599 del 09/09/2015, Mondini, Rv. 265262; Sez. 3, n. 23796 del 21/03/2019, Minardi, Rv. 275967; Sez. 3, n. 41070 del 27/06/2019, Felisio, Rv. 277939).

A proposito poi dell'elemento soggettivo del reato di omesso versamento di Iva, va in diritto ribadito che è sufficiente il dolo generico (Sez. 3, n. 3098 del 05/11/2015, dep. 2016, Vanni, Rv. 265939), configurabile anche nella forma del dolo eventuale (Sez. 3, n. 34927 del 24/06/2015, Alfieri, Rv. 264882), integrato dalla condotta omissiva posta in essere nella consapevolezza della sua illiceità, a nulla rilevando i motivi della scelta dell'agente di non versare il tributo (Sez. 3, n. 8352 del 24/06/2014, dep. 2015, Schirosi, Rv. 263127), mentre l'inadempimento della obbligazione tributaria può essere, appunto, attribuito a forza maggiore solo quando derivi da fatti non imputabili all'imprenditore, che

non abbia potuto tempestivamente porvi rimedio per cause indipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico.

In particolare, nei reati omissivi in parola, ai fini dell'esclusione della colpevolezza è irrilevante la crisi di liquidità del debitore alla scadenza del termine fissato per il pagamento, a meno che non venga dimostrato che siano state adottate tutte le iniziative per provvedere alla corresponsione del tributo (Sez. 3, n. 2614 del 06/11/2013, dep. 2014, Saibene, Rv. 258595), anche attingendo al patrimonio personale (Sez. 3, n. 5467 del 05/12/2013, dep. 2014, Mercurtello, Rv. 258055).

4.2.3. Il mancato integrale pagamento dell'imposta è circostanza non contestata e anzi ammessa. La scelta imprenditoriale e la sua conseguente rilevanza penale, tanto più in ragione degli obblighi – all'evidenza inadempiti – di accantonamento invero strutturali al meccanismo dell'imposizione indiretta, non possono pertanto revocarsi in dubbio, con la conseguente infondatezza della doglianza. Né l'avvenuto parziale pagamento rateale, solamente in esito alla notificazione dell'avviso bonario inoltrato dall'Agenzia delle entrate, poteva quindi ricadere sull'elemento soggettivo di un reato ormai già commesso, bensì ha esplicato influenza – come è stato correttamente evidenziato dalla sentenza impugnata – sul trattamento sanzionatorio, invero contenuto (v. anche *infra*) nei termini minimi di legge.

4.3. In relazione invero al trattamento sanzionatorio, esso è stato appunto circoscritto al minimo edittale, ulteriormente ridotto in esito al riconoscimento delle attenuanti generiche.

A questo proposito la Corte territoriale ha espressamente ritenuto la congruità della dosimetria, assumendone la piena proporzionalità rispetto all'entità dei fatti. Ed è nozione consolidata che non è necessaria una specifica e dettagliata motivazione del giudice nel caso in cui venga irrogata una pena al di sotto della media edittale (che deve essere calcolata non dimezzando il massimo edittale previsto per il reato, ma dividendo per due il numero di mesi o anni che separano il minimo dal massimo edittale ed aggiungendo il risultato così ottenuto al minimo)(Sez. 3, n. 29968 del 22/02/2019, Del Papa, Rv. 276288). Infatti la graduazione della pena rientra nella discrezionalità del giudice di merito il quale, per assolvere al relativo obbligo di motivazione, è sufficiente che dia conto dell'impiego dei criteri di cui all'art. 133 cod. pen. con espressioni del tipo: "pena congrua", "pena equa" o "congruo aumento", come pure con il richiamo alla gravità del reato o alla capacità a delinquere, essendo, invece, necessaria una specifica e dettagliata spiegazione del ragionamento seguito soltanto quando la pena sia di gran lunga superiore alla misura media di quella edittale (Sez. 2, n. 36104 del 27/04/2017, Mastro e altro, Rv. 271243). Ed in proposito la Corte territoriale si è appunto espressa nei richiamati termini, laddove infine la

mancata applicazione dell'art. 62 n. 6 cod. pen. non è stata neppure oggetto di specifica doglianza ma solo di generico non formale auspicio, a fronte del motivato diniego espresso dalla sentenza impugnata.

Mentre infine, quanto alla subordinazione della sospensione condizionale della pena al pagamento dell'imposta dovuta, l'odierno ricorrente non ha sviluppato alcun espresso profilo di censura, limitandosi ad affermare che l'adempimento sarebbe divenuto giuridicamente impossibile in ragione dell'intervenuta sentenza di fallimento. Trattasi quindi di questione estranea al giudizio.

4.4. In definitiva, quindi, tutti i motivi di doglianza vanno disattesi.

5. All'infondatezza dell'impugnazione consegue pertanto il rigetto del ricorso, con la condanna altresì del ricorrente al pagamento delle spese processuali.

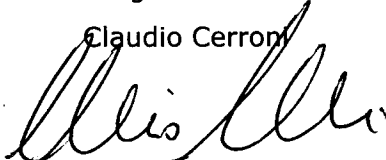
**P.Q.M.**

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

Così deciso in Roma il 27/01/2022

Il Consigliere estensore

Claudio Cerroni



Il Presidente

Anna Petruzzellis

