



19637-22

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

Composta da

Luca Ramacci -Presidente -
Angelo Matteo Socci
Aldo Aceto
Alessandro Maria Andronio
Fabio Zunica -Relatore-

Sent. n. 280 sez.
UP - 08/02/2022
R.G.N. 39181/2021

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da

(omissis)

avverso la sentenza del 03-06-2021 della Corte di appello di Milano;
visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;
udita la relazione svolta dal consigliere Fabio Zunica;
lette le conclusioni rassegnate ex art. 23 comma 8 del decreto legge n. 137 del
2020 dal Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale
dott.ssa Felicetta Marinelli, che ha concluso per il rigetto del ricorso;
letta la memoria di replica trasmessa il 31-01-2022 dall'avvocato (omissis)
difensore di fiducia di (omissis) che ha insistito nell'accoglimento del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 3 giugno 2021, la Corte di appello di Milano confermava la sentenza del 1° ottobre 2019, con la quale il Tribunale di Milano, con i doppi benefici di legge, aveva condannato (omissis) alla pena di mesi 5 e giorni 10 di reclusione, in quanto ritenuto colpevole del reato di cui all'art. 10 *ter* del d. lgs. n. 74 del 2000, a lui contestato perché, quale legale rappresentante della società (omissis) s.r.l., avente sede in Milano, non versava, entro il 27 dicembre 2016, termine previsto per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale riguardante l'anno 2015, per un ammontare pari a euro 343.788; in Milano in data 27 dicembre 2016.

2. Avverso la sentenza della Corte di appello meneghina, (omissis), tramite il difensore, ha proposto ricorso per cassazione, sollevando due motivi.

Con il primo, la difesa deduce la violazione dell'art. 13 comma 3 del d. lgs. n. 74 del 2000, impugnando in particolare il punto 4.1 della sentenza impugnata, nella parte in cui la Corte di appello ha confermato l'ordinanza del Tribunale del 26 marzo 2019, con la quale era stata rigettata la richiesta difensiva di concessione di un termine per il pagamento del debito contestato in seguito alla adesione alla procedura agevolata della cd. rottamazione *ter*, sebbene l'imputato fosse in attesa del provvedimento definitivo di accettazione. Si osserva in proposito che la richiesta dell'imputato di adesione alla procedura agevolata di definizione del debito era stata comunque inoltrata nei termini di legge ed era stata definitivamente approvata nel giugno 2019, con rideterminazione dell'importo dovuto in 461.070,00 euro, a fronte del debito iniziale di 343.788 euro, importo comprensivo di sanzioni dilatori e aggio, per cui doveva ritenersi applicabile l'invocata causa di non punibilità, che opera pure nel caso in cui l'estinzione del debito tributario consegua al pagamento della somma a seguito di adesione alla procedura di definizione agevolata ai sensi del d.l. n. 118 del 2018, fermo restando che erano stati già operati pagamenti parziali. Anche alla luce del tenore della relazione di accompagnamento al d. lgs. n. 74 del 2000, l'art. 13 deve essere dunque interpretato nel senso di poter ricomprendere tutti quegli strumenti in grado di definire in maniera certa il debito tributario, dunque anche la procedura della cd. rottamazione *ter*. Tale impostazione interpretativa risulta del resto recepita sia dalla giurisprudenza di merito, che ha riconosciuto la possibilità di concedere un termine di tre mesi per pagare il debito erariale in caso di adesione alla definizione agevolata, sia dalla giurisprudenza di legittimità (il riferimento, in particolare, è alle sentenze rese da questa Sezione n. 34940 del 2020 e n. 35175 del 2020).

Con il secondo motivo, oggetto di doglianza è il mancato riconoscimento della causa di forza maggiore di cui all'art. 45 cod. pen., non avendo la Corte di appello tenuto conto della comprovata e grave crisi di liquidità dell'impresa di (omissis) e della conseguente impossibilità per l'imputato di far fronte ai debiti erariali, avendo la società, leader nel settore dei trasporti eccezionali e specializzata nel noleggio di gru, risentito della crisi del settore edile del 2009. Nel ripercorrere l'andamento economico della società dal 2009 al 2016, per come desumibile dalla relazione del proprio consulente, la difesa sottolinea che, in particolare nel 2015 e nel 2016, la situazione è peggiorata, a causa, tra l'altro, del mantenimento di elevatissimi costi fissi, del mancato incasso di moltissime fatture o di ritardi nei loro pagamenti, dei difficili rapporti con le banche e della chiusura dei due cantieri principali, quelli di (omissis) e della I (omissis). A fronte di ciò, la (omissis) e il suo amministratore hanno compiuto una serie di iniziative volte a fronteggiare la crisi, come la vendita di alcuni automezzi, l'adesione alla prima rottamazione e i numerosi versamenti effettuati da (omissis) alla società, per un ammontare di 1.350.000 euro negli anni 2010-2012, la costituzione di pegno a favore di (omissis) su una polizza vita contratta da (omissis) per un'apertura di credito a vantaggio della società e la decisione di vendere un terreno della famiglia I (omissis) del valore di circa 3.250.000 euro circa, già nel 2016, con individuazione del compratore nel 2018 e conseguente stipula del contratto preliminare di vendita; si tratta di interventi che hanno potuto garantire la continuità aziendale e la prosecuzione dell'attività lavorativa, per cui doveva ritenersi configurabile l'esimente invocata, tanto più alla luce dei recenti approdi della Corte di giustizia europea sul significato di forza maggiore, dovendosi escludere che i sacrifici imposti al datore di lavoro comportino l'estinzione del patrimonio aziendale, a scapito del lavoro dei dipendenti e della continuità aziendale, espressione della libertà di iniziativa economica, trattandosi in entrambi i casi di valori di pregio costituzionale.

2.1. Con memoria trasmessa il 31 gennaio 2022, il difensore di (omissis) nel replicare alle conclusioni del Procuratore generale, ha insistito nell'accoglimento del ricorso, sviluppandone le argomentazioni.

CONSIDERATO IN DIRITTO

Il ricorso è infondato.

1. Iniziando dal primo motivo, occorre premettere che, con ordinanza resa all'udienza del 26 marzo 2019, il Tribunale ha disatteso l'istanza difensiva volta a ottenere, stante l'imminente redazione del piano rateale di pagamento con l'Agenzia delle Entrate, la declaratoria della causa estintiva di cui all'art. 13 comma 3 del d. lgs. n. 74 del 2000, o quantomeno la concessione di un rinvio.

Nell'ordinanza, in particolare, si legge che tra le procedure conciliative indicate nell'art. 13 comma 3 del d. lgs. n. 74 del 2000 non possono essere annoverate, neanche per analogia, i provvedimenti di definizione agevolata di cui alla cd. "Rottamazione *ter*", in quanto comportanti la sola estinzione del debito erariale, senza la corresponsione delle sanzioni e degli interessi di mora.

Orbene, come invero osservato anche dalla Corte territoriale, la *ratio decidendi* posta a fondamento dell'ordinanza del 26 marzo 2019, non risulta corretta.

Deve infatti premettersi al riguardo che l'art. 13 comma 1 del d.lgs. n. 74 del 2000, come modificato ad opera dell'art. 11 della legge n. 158 del 2015, recita: "i reati di cui agli art. 10-*bis*, 10-*ter* e 10 *quater* d. lgs 10 marzo 2000, n. 74, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese le sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche se a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previsto dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso".

Dunque, ciò che prima, in base al medesimo art. 13, costituiva una circostanza attenuante è stato elevato a causa di non punibilità del reato, la quale, per sua natura, non incide sulla struttura del reato né sulla illiceità della condotta e rende del tutto ininfluenza, sul piano penale, la disamina della qualificazione quale accordo novativo dell'accordo intervenuto tra debitore e amministrazione finanziaria per l'estinzione del debito tributario.

Ciò premesso, deve osservarsi che questa Corte (sentenza n. 34940 del 02/10/2020, non mass.) ha precisato, in modo condivisibile, che le speciali procedure conciliative di cui al d.l. n. 119 del 2018, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 136 del 2018 (e quelle analoghe previste dal d.l. n. 193 del 2016 e dal d.l. n. 148 del 2017), siano comprese tra quelle indicate dall'art. 13 del d.lgs. n. 74 del 2000, ciò a prescindere dal fatto che, per effetto di tali procedure, non sono dovute le sanzioni e, in parte, anche gli interessi, apparendo tale impostazione del resto coerente con la chiara finalità deflattiva della norma, volta evidentemente a incentivare la riscossione delle entrate tributarie anche mediante il richiamo, volutamente generico, alle "speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento" previste dalle norme tributarie.

Dunque, premesso che la cd. "rottamazione *ter*" ben può essere ricompresa nel novero delle procedure di cui all'art. 13 del d. lgs. n. 74 del 2000, trattandosi di una definizione agevolata che assicura comunque il recupero all'Erario delle somme dovute, occorre evidenziare che, ai sensi del comma 3 del citato art. 13, "qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, anche ai fini dell'applicabilità dell'articolo 13 *bis*, è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione è sospesa. Il Giudice ha

facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione.”.

Dunque, sempre al fine di consentire la definizione delle pendenze fiscali, è previsto che sia concesso un termine di tre mesi “per il pagamento del debito residuo”, termine che può essere prorogato una sola volta per non oltre tre mesi. Ora, è alla luce di tale previsione che la doglianza difensiva risulta infondata.

È pacifico, infatti, perché indicato dallo stesso ricorrente, che, prima dell’udienza del 26 marzo 2019, in cui è stato aperto il dibattimento, la società amministrata da ^(omissis) dopo aver aderito il 20 novembre 2018 alla cd. “rottamazione *ter*”, era in attesa del provvedimento di accettazione dell’Agenzia delle Entrate, intervenuto solo nel giugno 2019, avendo l’Agenzia rideterminato l’importo totale da corrispondere all’Erario, anche per altre annualità, in 461.070,70 euro; solo alla successiva udienza del 10 settembre 2019, peraltro, la difesa ha prodotto la ricevuta del pagamento della prima rata, per l’importo di 46.107,02 euro.

Deve pertanto escludersi che, all’epoca dell’udienza del 26 marzo 2019, il debito tributario fosse “in fase di estinzione”, non essendo a quella data ancora intervenuto il provvedimento di accettazione della definizione agevolata e risalendo a epoca successiva al giugno 2019, mese di approvazione della richiesta del contribuente, il pagamento della prima rata dell’importo stabilito.

Dunque, pur essendo errata la *ratio decidendi* dell’ordinanza del Tribunale, occorre evidenziare che la richiesta di rinvio proposta nell’interesse dell’imputato non avrebbe potuto comunque trovare accoglimento, posto che, in quel momento, doveva ancora iniziare il pagamento del debito tributario, essendo stata del resto presentata solo pochi mesi prima la richiesta del contribuente di accedere alla definizione agevolata di cui al decreto legge n. 119 del 2018.

A prescindere da quale fosse l’importo da corrispondere, quindi, rileva il fatto che, alla data del 26 marzo 2019, il debito non fosse “in via di estinzione”, locuzione questa che presuppone non solo che il pagamento degli oneri dovuti sia iniziato, ma anche che abbia raggiunto un’adeguata consistenza, tale da far presumere il suo completamento in un tempo ragionevolmente breve (ovvero 6 mesi, essendo prorogabile una sola volta il termine di 3 mesi, secondo la scansione indicata nel citato comma 3 dell’art. 13 del d. lgs. n. 74 del 2000).

Di qui l’infondatezza della censura difensiva, sia pure per ragioni diverse da quelle esplicitate nell’ordinanza del 26 marzo 2019.

2. Alla medesima conclusione deve pervenirsi rispetto al secondo motivo.

Deve premettersi al riguardo che non è contestata la sussistenza del fatto dal punto di vista oggettivo, essendo pacifico che la ^(omissis) s.r.l., società di cui ^(omissis), all’epoca, era legale rappresentante, ha omesso di versare, entro il termine previsto del 27 dicembre 2016, l’Iva dovuta in base alla dichiarazione relativa all’anno d’imposta 2015, per l’ammontare di 343.788 euro.

Il tema controverso riguarda piuttosto l'asserita scusabilità della condotta omissiva che, secondo la prospettazione difensiva, sarebbe dipesa da circostanze indipendenti dalla volontà dell'imputato, il quale si sarebbe attivato per porre rimedio alla crisi di liquidità, con una serie di iniziative mirate a garantire la continuità aziendale, per poi provvedere al pagamento negli anni successivi.

La questione è stata già adeguatamente affrontata dalla Corte di appello, che, sviluppando ulteriormente le considerazioni già espresse dal Tribunale, si è posta in sintonia con la consolidata affermazione di questa Corte (cfr. Sez. 3, n. 20266 dell'8/4/2014, Rv. 259190, Sez. 3, n. 8352 del 24/06/2014, dep. 2015, Rv. 263128 e Sez. 3, n. 23796 del 21/03/2019, Rv. 275967), secondo cui l'imputato può invocare l'assoluta impossibilità di adempiere il debito erariale, quale causa di esclusione della responsabilità penale, a condizione che provveda ad assolvere gli oneri di allegazione concernenti sia il profilo della non imputabilità a lui medesimo della crisi economica che ha investito l'azienda, sia l'aspetto della impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità tramite il ricorso a misure idonee, da valutarsi in concreto, occorrendo in definitiva la prova che non sia stato altrimenti possibile per il contribuente reperire le risorse necessarie a consentirgli il 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 una improvvisa crisi di liquidità, quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e a lui non imputabili.

Alla luce di tale premessa, devono escludersi le lacune argomentative dedotte dalla difesa, avendo la Corte di appello rimarcato, in primo luogo, la non imprevedibilità della crisi evidenziata dalla difesa, essendo la stessa iniziata, nel settore edilizio in cui operava la società, sin dal 2008, per cui la stessa era quindi ben nota a ^(omissis) divenuto legale rappresentante della società nel 2005.

Quanto alla chiusura dei cantieri per importanti opere pubbliche, come ^(omissis) ^(omissis) o la realizzazione della linea ^(omissis) la Corte di appello, richiamando le considerazioni del Tribunale, ha affermato che tale circostanza ha semmai avuto effetto per i periodi di imposta successivi a quello considerato, fermo restando che si era in presenza di una mera conclusione di lavori programmati, rispetto ai quali non sono stati dedotti mancati pagamenti da parte dei committenti.

Peraltro, l'analisi dei bilanci ha consentito ai giudici di merito di smentire la tesi difensiva di significative perdite economiche, atteso che, prima del 2015, vi erano modesti utili di esercizi, essendovi in seguito una perdita pari a 281.000 euro, costituendo la contrazione del fatturato un'evenienza normale nei cicli economici, e ciò senza considerare che, vertendosi in materia di omesso versamento dell'Iva, le somme non versate erano costituite dal sovrapprezzo

ricevuto dall'acquirente, rispetto al quale l'imprenditore ha l'onere di provvedere all'accantonamento, non trattandosi di risorse economiche dell'impresa.

In ordine poi alle misure adottate da ^(omissis) per far fronte alla crisi di liquidità, il Tribunale e la Corte di appello hanno condiviso il rilievo secondo cui i versamenti personali furono sì effettivi e apprezzabili, ma palesemente insufficienti, non potendosi sottacere peraltro che al preliminare di vendita, a un anno dalla stipula, non ha fatto seguito l'atto definitivo, e che l'imputato ha continuato a pagare le retribuzioni e gli oneri previdenziali ai lavoratori, scelta questa che, seppur valorizzata con il riconoscimento dei benefici di legge, è stata tuttavia correttamente ritenuta non idonea a escludere la rilevanza penale del fatto, posto che l'ordine di preferenza tra i crediti prededucibili, che impone l'adempimento prioritario dei crediti da lavoro dipendente (art. 2777 cod. civ.) rispetto ai crediti erariali (art. 2778 cod. civ.), vige nel solo ambito della procedure esecutive e fallimentari e non opera anche in altri contesti, non potendo giustificarsi l'utilizzo delle somme percepite a titolo di Iva, sulle quali l'imprenditore non vanta alcun diritto, come una sorta di autofinanziamento non bancario dell'impresa, con elusione degli oneri fiscali previsti dalla legge.

In definitiva, a fronte di un apparato motivazionale privo di incongruenze argomentative e coerente con gli indirizzi ermeneutici elaborati in questa materia, non vi è spazio per l'accoglimento delle censure difensive, non apparendo illegittima l'esclusione della causa di forza maggiore dedotta dal ricorrente rispetto al mancato versamento dell'Iva in favore dell'Erario.

3. Alla stregua di tali considerazioni, il ricorso proposto nell'interesse di ^(omissis) deve essere quindi rigettato, con conseguente onere per il ricorrente, ai sensi dell'art. 616 cod. proc. pen., di sostenere le spese del procedimento.

P.Q.M.

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

Così deciso il 08/02/2022

Il Consigliere estensore
Fabio Zunica
Fabio Zunica

Il Presidente
Luca Ramacci
Luca Ramacci

