30578-22

REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

TERZA SEZIONE PENALE

Composta da

Luca Ramacci	- Presidente -	Sent. n. sez. 960
Vito Di Nicola		UP – 24/05/2022
Antonella Di Stasi		R.G.N. 41928/2021
Antonio Corbo	- Relatore -	
Maria Beatrice Magro		

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da

(omissis), nato a (omissis)

avverso la sentenza in data 17/06/2021 della Corte d'appello di Ancona

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;
udita la relazione svolta dal consigliere Antonio Corbo;
letta la requisitoria del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Luigi Giordano, che ha concluso per il rigetto del ricorso;
lette le note di replica presentate nell'interesse del ricorrente dall'Avv. (omissis) (omissis), che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza emessa in data 17 giugno 2021, la Corte di appello di Ancona, in parziale riforma della sentenza pronunciata dal Tribunale di Pesaro, ha confermato la dichiarazione di penale responsabilità di (omissis) per il reato di cui all'art. 10-*ter* d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, e la condanna del medesimo alla pena di sei mesi di reclusione, con rigetto della richiesta di conversione della

sanzione detentiva in pecuniaria a norma dell'art. 53 legge n. 689 del 1981, riducendo invece la confisca ad euro 148.023,85.

Secondo quanto ricostruito dai giudici di merito, (omissis) , in qualità di legale rappresentante della "(omissis) s.r.l.", avrebbe omesso di versare l'IVA dovuta in base alla dichiarazione presentata per l'anno 2014, per un importo complessivo pari ad euro 509.678,00, entro il termine del 28 dicembre 2015.

2. Ha presentato ricorso per cassazione avverso la sentenza della Corte di appello indicata in epigrafe (omissis) , con atto sottoscritto dall'Avv. (omissis) (omissis), articolando sette motivi di ricorso.

2.1. Con il primo motivo, il ricorrente denuncia vizio di mancanza di motivazione, anche per travisamento della prova, ai sensi dell'art. 606, comma 1, lett. e), cod. proc. pen., avuto riguardo alla ritenuta esclusione della forza maggiore o comunque del dolo.

Si deduce che la Corte d'appello non si è adeguatamente confrontata con gli elementi di prova forniti in sede di appello, attestanti la difficile situazione finanziaria del ricorrente, l'impegno del medesimo nell'impegnare tutte le risorse disponibili, le limitate possibilità finanziarie dell'impresa, e la loro destinazione ad assicurare il pagamento dei lavoratori dipendenti.

2.2. Con il secondo motivo, il ricorrente lamenta vizio di violazione di legge, in relazione all'art. 53 legge 24 novembre 1981, n. 689, nonché vizio di motivazione, ai sensi dell'art. 606, comma 1, lett. b) ed e) cod. proc. pen., con riguardo alla mancata conversione della pena detentiva in pena pecuniaria.

Si deduce che il Giudice di secondo grado ha erroneamente valorizzato l'entità dell'imposta evasa, qualificata come ingente, senza prendere in considerazione l'avvenuto parziale pagamento della stessa da parte dell'imputato nelle more della definizione del procedimento penale, pure riconosciuto in sentenza, e tale da aver determinato una riduzione del debito alla somma di 148.023,85 euro.

2.3. Con il terzo ed il quarto motivo, sostanzialmente omogenei nei contenuti, il ricorrente denuncia vizio di violazione di legge, in relazione all'art. 10-*ter* d.lgs. n. 74 del 2000, e agli artt. 45 e 54 cod. pen., nonché vizio di motivazione, ai sensi dell'art. 606, comma 1, lett. b) ed e), cod. proc. pen., avuto riguardo alla inconsapevolezza e all'assenza di illiceità della condotta, nonché alla mancata considerazione delle cause che hanno provocato il dissesto economico della società.

Si deduce che la Corte di appello non ha correttamente valutato che il ricorrente ha operato la scelta di privilegiare il sostentamento dei lavoratori dell'azienda, piuttosto che provvedere al pagamento delle imposte, in linea con i valori costituzionali (si citano Sez. 3, n. 6737 del 2018 e Sez. 3, n. 20725 del

2018) ed inoltre che le ragioni dell'inadempimento tributario determinato dal dissesto aziendale, sono da rinvenirsi non in una condotta colposa dell'imprenditore, bensì nella debole posizione contrattuale in cui versava la società rispetto al principale committente.

2.4. Con il quinto motivo, il ricorrente denuncia vizio di motivazione, ai sensi dell'art. 606, comma 1, lett. e) cod. proc. pen., ancora in relazione alla ritenuta esclusione della forza maggiore o comunque del dolo.

Si deduce che la Corte territoriale non ha adeguatamente considerato la documentazione prodotta dall'imputato, attestante il pagamento delle imposte eseguito in pendenza di giudizio, nonché la visura P.R.A. da cui si evince la vendita del suo unico autoveicolo di proprietà, e perciò dimostrativa degli sforzi posti in essere dallo stesso per far fronte al proprio debito erariale.

2.5. Con il sesto motivo, il ricorrente denuncia l'illegittimità della confisca di beni futuri.

Si deduce che, in conformità al costante orientamento adottato dalla giurisprudenza di legittimità, la confisca per equivalente ha una natura prettamente sanzionatoria e pertanto non è suscettibile di essere applicata su beni futuri (cita, sul punto, Sez. 6, n. 33861 del 10/06/2014, Riggio, Rv. 260176).

2.6. Con il settimo motivo, il ricorrente denuncia l'eccessiva entità della pena irrogata.

Si deduce che la Corte di appello, nella determinazione della pena, non ha tenuto conto dell'avvenuta riparazione quasi integrale del debito tributario, e della richiesta di riduzione della pena formulata nell'atto di gravame.

3. Il ricorrente, sempre con atto a firma dell'avvocato (omissis), ha presentato tre motivi nuovi.

3.1. Con il primo motivo nuovo, si denuncia violazione di legge, in riferimento all'art. 53 legge 24 novembre 1981, n. 689, nonché vizio di motivazione, in ordine al diniego della conversione della pena detentiva in pena pecuniaria.

Si ripropongono e sviluppano gli argomenti esposti nel secondo motivo del ricorso originario.

3.2. Con il secondo motivo nuovo, si denuncia vizio di motivazione in ordine alla ritenuta esclusione della forza maggiore o del dolo.

Si ripropongono le censure formulate nel quinto motivo del ricorso originario.

3.3. Con il terzo nuovo, si denuncia violazione di legge, in riferimento all'art. 10-*ter* d.lgs. n. 74 del 2000, e agli artt. 45 e 54 cod. pen., in ordine alla ritenuta esclusione della forza maggiore o del dolo.

Si ripropongono le censure formulate nel terzo e nel quarto motivo del ricorso originario.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è fondato limitatamente alle censure formulate nel secondo motivo e nel primo motivo nuovo, mentre è complessivamente infondato nel resto.

Per ragioni di chiarezza ed economia dell'esposizione, si esamineranno dapprima, unitariamente, le censure esposte nel primo, nel terzo, nel quarto e nel quinto motivo dell'originario ricorso, nonché nel secondo e nel terzo motivo nuovo, perché tra loro strettamente connesse, e concernenti l'esclusione della forza maggiore o comunque l'affermazione della sussistenza del dolo.

Si valuteranno, poi, nell'ordine, le censure formulate nel settimo motivo dell'originario ricorso, relative alla entità della pena, quindi le censure enunciate nel secondo motivo dell'originario ricorso e nel primo motivo nuovo, riguardanti il diniego della conversione della pena detentiva in pena pecuniaria, infine le censure dedotte con il sesto motivo dell'originario ricorso, in tema di confisca di beni futuri.

2. Infondate sono le censure esposte nel primo, nel terzo, nel quarto e nel quinto motivo dell'originario ricorso, nonché nel secondo e nel terzo motivo nuovo, le quali contestano l'esclusione della forza maggiore o comunque l'affermazione della sussistenza del dolo, deducendo che la sentenza impugnata ha omesso di considerare la difficile situazione finanziaria dell'impresa del ricorrente, le ragioni della crisi, ascrivibili alle tempistiche dettate dal principale committente, la destinazione delle risorse al pagamento dei dipendenti, gli sforzi compiuti personalmente dall'imputato, anche attraverso la vendita dell'unico veicolo di proprietà, e il pagamento di buona parte delle imposte sia pure in ritardo.

2.1. Ai fini dell'esame delle censure appare utile una breve premessa sulle nozioni di forza maggiore e di dolo, come elaborate ed applicate dalla giurisprudenza in relazione al reato di cui all'art. 10-*ter* d.lgs. n. 74 del 2000, per il quale è stata pronunciata la condanna.

Va premesso che, secondo l'insegnamento consolidato, in tema di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto, l'inadempimento della obbligazione tributaria può essere 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 (cfr., per tutte, Sez. 3, n. 8352 del 24/06/2014, dep. 2015, Schirosi, Rv. 263128-01, e Sez. 3, n. 2614 del 06/11/2013, dep. 2014, Saibene, Rv. 258595-01).

In tempi più recenti, questa posizione è stata mitigata attraverso il riconoscimento di un più ampio contenuto alla categoria dolo, così da recuperare, in sostanza, spazio alla nozione della inesigibilità.

In particolare, mentre in passato si affermava con nettezza che, nel reato di cui all'art. 10-*ter* d.lgs. n. 74 del 2000, è richiesto il dolo generico, 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 (cfr. Sez. 3, n. 8352 del 24/06/2014, dep. 2015, Schirosi, Rv. 263127-01), diverse decisioni attribuiscono oggi un ruolo particolarmente significativo alla mancata riscossione delle somme indicate nelle fatture, quando le stesse corrispondono ad un'elevatissima quota del complessivo fatturato (cfr., ad esempio Sez. 3, n. 31352 del 05/05/2021, Baracchino, Rv. 282237-01, in relazione ad insoluti pari al 43,47 % del fatturato e ad omesso versamento limitato all'importo non incassato per l'inadempimento dei clienti, nonché Sez. 3, n. 19651 del 24/02/2022, Semprucci, non mass., citata dal ricorrente nelle note di udienza del 23 maggio 2022, la quale sottolinea l'omessa «valutazione della dettagliata prospettazione difensiva secondo cui vi erano rilevantissimi insoluti da parte dei principali clienti»).

Nulla o modestissima, e solo concorrente, invece, è la rilevanza attribuita dalla giurisprudenza alla scelta dell'imprenditore di privilegiare il pagamento degli stipendi e dei salari ai dipendenti. Secondo una decisione, in particolare, l'omesso versamento dell'IVA cui all'art. 10-*ter* d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, non può essere giustificato, ai sensi dell'art. 51 cod. pen., dal pagamento degli stipendi dei lavoratori dipendenti, posto che l'ordine di preferenza in tema di 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 delle procedure esecutive e fallimentari e non può essere richiamato in contesti diversi, ove non opera il principio della *par condicio creditorum*, al fine di escludere l'elemento soggettivo del reato (così Sez. 3, n. 52971 del 06/07/2018, Moffa, Rv. 274319-01).

2.2. La sentenza impugnata esclude che l'imputato, attuale ricorrente, abbia adottato tutte le misure necessarie per adempiere l'obbligo tributario.

La Corte d'appello rappresenta che: -) l'imputato si è limitato a ridursi il compenso di amministratore negli anni 2012 e 2013 e a vendere un'auto; -) il medesimo imputato ha scelto ha scelto di pagare tutti i dipendenti; -) secondo la consulenza tecnica della difesa, la crisi economica è dipesa dalla scelta del «committente dominante» di imporre tempi ridottissimi per le prestazioni con conseguente non remuneratività dei prezzi nell'anno 2014, anno di crisi economica del settore di attività, e dalla conseguente insufficienza di quanto percepito a coprire i costi di gestione.

In sintesi, il Giudice di secondo grado ha escluso una situazione di forza maggiore o di assenza di dolo, ritenendo inidonea, a tal fine, la debole posizione contrattuale dell'azienda rispetto al «committente dominante».

2.3. Le conclusioni della sentenza impugnata sono immuni da vizi.

La sentenza impugnata, infatti, ha escluso, in relazione all'impresa cui si riferisce l'IVA non versata, una situazione di mancati incassi a fronte delle fatture emesse. Anzi, detta situazione non è stata nemmeno allegata dal ricorrente, non solo in questa sede, ma neppure in appello, posto che il medesimo ha piuttosto fatto riferimento a scelte contrattuali poco remunerative adottate da parte del «committente dominante» ed alla propria scelta di destinare le risorse al pagamento degli stipendi. Né le scelte contrattuali poco remunerative adottate da parte del «committente dominante» possono costituire fatti di forza maggiore, in quanto le stesse sono state comunque accettate dall'impresa del ricorrente, e gli importi non versati corrispondono alla cospicua somma di 509.678,00 euro per un solo anno di imposta.

Non essendo state allegate situazioni di oggettiva impossibilità di effettuare i versamenti dovuti o di mancati incassi a fronte delle fatture emesse, non risultano evidenziati fatti integranti gli estremi della forza maggiore o di una inesigibilità soggettiva ridondante in difetto di dolo, tali da rendere manifestamente illogica l'affermazione di responsabilità sotto il profilo oggettivo o soggettivo.

4. Manifestamente infondate sono le censure formulate nel settimo motivo dell'originario ricorso, relative alla entità della pena, che contestano la mancata considerazione della riparazione quasi integrale del debito tributario.

La sentenza impugnata, infatti, ha applicato la pena di sei mesi di reclusione, ossia la sanzione pari al minimo edittale previsto dall'art. 10-*ter* d.lgs. n. 74 del 2000. Non risulta, inoltre chiesta, né in questa sede, né in appello, la concessione di circostanze attenuanti.

5. Fondate, invece, sono le censure enunciate nel secondo motivo dell'originario ricorso e nel primo motivo nuovo, riguardanti il diniego della conversione della pena detentiva in pena pecuniaria, che criticano l'omessa considerazione dell'avvenuto parziale pagamento.

Ai fini della sostituzione della pena detentiva con quella pecuniaria, a norma dell'art. 54 l. n. 689 del 1981, rilevano i criteri indicati dall'art. 133 cod. pen., Ora se il Giudice di merito non è tenuto a motivare su ciascuno di essi analiticamente, ha però il dovere di prendere in considerazione i fatti specificamente indicati dall'imputato, potenzialmente rilevanti ai fini delle pertinenti determinazioni e non manifestamente infondati.

Nella specie, la Corte d'appello ha considerato «[l]'ingente importo dell'imposta evasa», ed il mancato integrale pagamento delle rate previste per il rientro. Non ha, però, espresso alcuna considerazione sul fatto che, a fronte di

un'imposta evasa pari a 509.678,00 euro, il ricorrente ha effettuato, sia pure dopo la consumazione del reato, cospicui pagamenti, fino a ridurre il debito alla somma di 148.023,85 euro, pari a meno di un terzo di quanto originariamente dovuto e non versato.

Si tratta di una lacuna motivazionale importante, perché attiene ad un comportamento del reo successivo al reato, rilevante a norma dell'art. 133, secondo comma, n. 3), cod. pen., e, per gli importi versati, altamente indicativo della volontà di riparare il danno cagionato.

6. Prive di specificità, infine, sono le censure proposte con il sesto motivo dell'originario ricorso, che contestano la legittimità dell'applicazione della confisca per equivalente con riferimento a beni futuri.

In proposito, è sufficiente rilevare che nessuna confisca di beni futuri è stata ordinata: semplicemente, come osserva la Corte d'appello, «la [confisca] è stata correttamente disposta dapprima nei confronti della società ed in caso di eventuale incapienza sui beni nella disponibilità dell'(omissis) [il ricorrente]».

7. In conclusione, la sentenza impugnata deve essere annullata limitatamente al punto concernente la conversione della pena, mentre il ricorso è complessivamente infondato nel resto.

Il giudice del rinvio valuterà se possa essere concessa la conversione della pena detentiva in pena pecuniaria, a norma delle disposizioni di cui alla legge n. 689 del 1981, all'esito di un esame di tutte le circostanze rilevanti, ivi compresa quella concernente l'avvenuto parziale pagamento degli importi dovuti nelle more del procedimento penale da parte del ricorrente o dell'impresa del medesimo.

A norma dell'art. 624 cod. proc. pen., deve dichiararsi la irrevocabilità della sentenza impugnata in ordine all'affermazione della penale responsabilità dell'imputato.

P.Q.M.

Annulla la sentenza impugnata limitatamente al punto concernente la conversione della pena e rinvia alla Corte di appello di Perugia. Rigetta nel resto il ricorso. Visto l'art. 624 cod. proc. pen. dichiara la irrevocabilità della sentenza in ordine all'affermazione della penale responsabilità dell'imputato.

Così deciso il 24/05/2022

Il Consigliere estensore
Antonio Corbo

Il Presidente
Luca Ramacci