

20667 23



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

Composta da

Gastone Andreazza -Presidente -
Vito Di Nicola
Vittorio Paziienza
Ubalda Macrì
Fabio Zunica - Relatore -

Sent. n. 112 sez.
UP - 18/01/2023
R.G.N. 31676/2021

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da

(omissis) (omissis) nato a (omissis) ,

avverso la sentenza del 02-10-2020 della Corte di appello di Ancona;

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal consigliere Fabio Zunica;

lette le conclusioni rassegnate dal Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale dott. Marco Dall'Olio, che ha chiesto di dichiarare inammissibile il ricorso;

lette le conclusioni rassegnate dall'avvocato , (omissis) difensore di fiducia dell'imputato, il quale ha insistito nell'accoglimento del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 19 giugno 2018, il Tribunale di Pesaro condannava (omissis) (omissis) alla pena, condizionalmente sospesa, di mesi 4 di reclusione, in quanto ritenuto colpevole del reato di cui all'art. 10 *ter* del d. lgs. n. 74 del 2000, a lui contestato (capo A) perché, quale Presidente del C.d.A. dal 15 gennaio 2009 della società "I (omissis) s.p.a.", ometteva di versare l'iva dovuta, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta 2012, per un ammontare di euro 325.434; in Fano il 28 dicembre 2013. L'imputato veniva invece assolto, perché il fatto non sussiste, dalla contestazione (capo B) riferita al reato di cui all'art. 10 *bis* del d. lgs. n. 74 del 2000.

Con sentenza del 2 ottobre 2020, la Corte di appello di Ancona, in parziale riforma della pronuncia di primo grado, appellata sia dall'imputato che dal Procuratore generale presso la Corte territoriale, disponeva la confisca, diretta o per equivalente, nei confronti dell'imputato fino all'importo di 210.041,28, confermando nel resto la decisione di primo grado.

2. Avverso la sentenza del Corte di appello marchigiana, (omissis) tramite il suo difensore di fiducia, ha proposto ricorso per cassazione, sollevando sei motivi.

Con il primo, la difesa deduce il vizio di motivazione, il travisamento della prova e l'omesso esame dei motivi di appello, non essendosi la sentenza impugnata confrontata con le prove offerte, da cui risulta che il ricorrente, nonostante il fallimento, si è privato delle uniche risorse di cui disponeva, per cui dovevano essere riconosciute la forza maggiore e la mancanza del dolo.

Con il secondo motivo, viene censurata la mancata conversione della pena detentiva in quella pecuniaria, non avendo i giudici di appello considerato, in violazione dell'art. 53 della legge n. 689 del 1981, che il debito erariale era stato nelle more pagato per 115.392,72 euro e che era stata concessa la sospensione condizionale della pena, per cui doveva ritenersi contraddittoria la motivazione circa la mancanza di un "adeguato coefficiente di capacità dissuasiva".

Con il terzo motivo, la difesa lamenta la violazione degli art. 45, 54 cod. pen. e 10 *bis* del d. lgs. n. 74 del 2000, rimarcando l'assenza di illiceità della condotta di (omissis) il quale ha assicurato ai dipendenti il loro sostentamento, fino alla data del fallimento, per cui doveva ritenersi carente l'elemento soggettivo del reato.

Con il quarto motivo, viene contestata la mancata considerazione di elementi decisivi al fine di confermare l'esistenza di un'effettiva impossibilità di superare una crisi non imputabile al ricorrente, essendo state ignorate le prove, sia orali che documentali, da cui emerge che l'imprenditore, pur con le sue limitatissime disponibilità, ha sempre provveduto al pagamento delle retribuzioni, essendo pertanto impossibilitato all'adempimento delle obbligazioni tributarie.

Con il quinto motivo, la difesa si duole dell'omesso esame dei documenti acquisiti in ordine all'impegno assunto dall'imputato per sostenere l'azienda, dell'omessa valutazione di documentazione del 27 settembre 2020 e il travisamento delle testimonianze rese il 27 marzo e il 19 giugno 2018. In tal modo, la Corte di appello avrebbe ignorato l'impegno assunto da (omissis)

per sostenere l'azienda, anche rinunciando ai compensi e alle proprie risorse funzionali di cui poteva disporre e degli unici beni di cui disponeva per finanziare la società.

Con il sesto motivo, oggetto di doglianza è la statuizione sulla confisca, osservando la difesa che non sono sottoponibili alla misura ablatoria i beni meramente futuri, non essendo la confisca per equivalente suscettibile di proiezione sul futuro, come stabilito dalla giurisprudenza di legittimità (il riferimento, tra le altre, è a Sez. 3, n. 23649 del 27/02/2013, Rv. 256164).

In subordine, si chiede che la questione sia rimessa alle Sezioni Unite.

2.1. Con motivi aggiunti pervenuti l'8 marzo 2022, la difesa ha ribadito la manifesta fondatezza del secondo motivo relativo alla mancata conversione della pena detentiva in quella pecuniaria, avendo la Corte territoriale fatto ricorso a considerazioni generiche, senza rapportarsi al caso concreto, riguardante un imputato incensurato che ha ridotto il debito fiscale da 325.434 euro a 115.392,72 euro, tanto è vero che è stato ritenuto meritevole della sospensione condizionale della pena.

2.2. Con memorie pervenute l'11 marzo 2022, il 29 novembre 2022 e il 9 gennaio 2023, l'avvocato (omissis) difensore di fiducia (omissis) ha insistito nell'accoglimento del ricorso, sviluppandone ulteriormente le argomentazioni.

3. L'iniziale udienza fissata dinanzi a questa Corte il 29 marzo 2022 veniva differita in attesa della decisione delle Sezioni Unite sulla questione se l'art. 578 *bis* cod. proc. pen. fosse o meno applicabile anche alla confisca per reati tributari commessi anteriormente all'entrata in vigore del medesimo art. 578 *bis* cod. proc. pen.

CONSIDERATO IN DIRITTO

È fondato unicamente il secondo motivo di ricorso, il cui accoglimento imporrebbe l'annullamento con rinvio della sentenza impugnata, ma, avuto riguardo al *tempus commissi delicti*, la pronuncia gravata deve essere annullata senza rinvio, essendo il residuo reato di cui al capo A estinto per prescrizione, con conseguente revoca della disposta confisca.

1. Premesso che il primo, il terzo, il quarto e il quinto motivo sono suscettibili di essere trattati unitariamente, perché tra loro sostanzialmente sovrapponibili, deve ritenersi che la conferma da parte della Corte di appello dell'affermazione della responsabilità penale dell'imputato operata dal primo giudice in ordine al reato ex art. 10 *ter* del d. lgs. n. 74 del 2000 non presenta vizi di legittimità rilevabili in questa sede.

Occorre in primo luogo evidenziare che non è in discussione la componente oggettiva del fatto contestato, essendo pacifico che (omissis) quale legale rappresentante della società " (omissis) s.p.a.", ha omesso di versare l'iva dovuta, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta 2012, per un ammontare di euro 325.434. 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, nonostante la

grave crisi di liquidità, avrebbe posto in essere una serie di iniziative mirate a garantire la continuità aziendale, provvedendo anche a pagamenti parziali del debito erariale.

La questione è stata già adeguatamente affrontata dalla Corte di appello, che nel richiamare e nello sviluppare le pertinenti considerazioni già espresse dal Tribunale, si è posta in sintonia con la consolidata affermazione di questa Corte (cfr. Sez. 3, n. 23796 del 21/03/2019, Rv. 275967, Sez. 3, n. 8352 del 24/06/2014, dep. 2015, Rv. 263128 e Sez. 3, n. 20266 dell'8/4/2014, Rv. 259190), 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, essendosi altresì precisato (cfr. Sez. 3, n. 6506 del 24/09/2019, dep. 2020, Rv. 278909) che, in tema di reati tributari, l'omesso versamento dell'iva dipeso dal mancato incasso per inadempimento contrattuale dei propri clienti non esclude la sussistenza del dolo richiesto dall'art. 10 *ter* del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, atteso che l'obbligo del predetto versamento prescinde dall'effettiva riscossione delle relative somme e che il mancato adempimento del debitore è riconducibile all'ordinario rischio di impresa, evitabile anche con il ricorso alle procedure di storno dai ricavi dei corrispettivi non riscossi.

1.1. Alla luce di tale premessa, devono escludersi le lacune argomentative dedotte dalla difesa, avendo i giudici di merito escluso la configurabilità di una situazione di effettiva impossibilità rispetto al mancato versamento dell'Iva, non risultando adeguatamente comprovato il compimento da parte dell'imputato di iniziative idonee a consentire l'assolvimento degli oneri fiscali, essendosi rimarcata, da un lato, l'assenza di un contributo dichiarativo di (omissis) in grado di spiegare, nel contraddittorio, cause e sviluppo della crisi finanziaria della sua impresa, e dall'altro, l'inidoneità delle fonti dimostrative veicolate dalla difesa a comprovare una condizione di oggettiva inesigibilità della prestazione erariale, non potendosi sottacere che il fallimento della società è stato dichiarato solo nel 2018, cioè 5 anni dopo i fatti di causa, e ciò senza considerare che, come sottolineato anche dal Tribunale, all'epoca della scadenza del "termine lungo" per il versamento dell'Iva, erano comunque disponibili i fondi necessari per adempiere il pagamento dell'Iva, fondi che sono stati impiegati per esigenze differenti, come quella di pagare i dipendenti, esigenza questa senz'altro meritevole di apprezzamento sul piano sanzionatorio (all'imputato sono state riconosciute le attenuanti generiche e la sospensione condizionali della pena), ma non idonee in quanto tali a escludere la rilevanza penale dell'omesso versamento dell'Iva, per un importo (in tal caso non poco) superiore alla soglia di punibilità.

Ne consegue che non vi è spazio per l'accoglimento delle censure in punto di responsabilità.

3. Passando al sesto motivo, se ne deve rimarcare anche in tal caso l'infondatezza, avendo la Corte di appello legittimamente disposto, richiamando in tal senso gli art. 1, comma 143, della legge n. 244 del 2007, 322 *bis* cod. pen. e 12 *bis* del d. lgs. n. 74 del 2000, la confisca del profitto del reato di omesso versamento dell'iva dovuta, costituito nel caso di specie dalla differenza tra l'importo dell'iva non versata (euro 325.434) e quello corrisposto a seguito della rateizzazione (euro 115.392,72), fissando la somma corrispondente in euro 210.041,28.

Correttamente è stata ritenuta non decisiva dai giudici di secondo grado l'assenza di un precedente sequestro della somma oggetto di confisca, ciò in coerenza con l'affermazione di questa Corte (cfr. Sez. 3, n. 20776 del 06/03/2014, Rv. 259661), secondo cui, in tema di confisca per equivalente, il giudice della cognizione, nei limiti del valore corrispondente al profitto del reato, può emettere il provvedimento ablatorio anche in mancanza di un precedente provvedimento cautelare di sequestro e senza necessità della individuazione specifica dei beni da apprendere, potendo il destinatario ricorrere al giudice dell'esecuzione qualora dovesse ritenersi pregiudicato dai criteri adottati dal P.M. nella selezione dei cespiti da confiscare.

Di qui l'infondatezza della doglianza difensiva riguardante la confisca.

4. Meritevole di accoglimento è invece il secondo motivo: deve rilevarsi al riguardo che, nel rigettare la richiesta di conversione della pena detentiva, la Corte di appello ha escluso la sussistenza dei relativi presupposti "non rinvenendosi negli effetti dell'invocata conversione un adeguato coefficiente di capacità dissuasiva, componente necessaria della finalità risocializzante della pena sostitutiva". Orbene, tale motivazione risulta oggettivamente incongrua, non essendo state illustrate le ragioni che, in concreto, avrebbero giustificato il diniego della richiesta difensiva, risultando assertive e generiche le considerazioni espresse sul punto nella sentenza impugnata, e tanto anche in considerazione del fatto che almeno una parte del debito erariale era stata corrisposta, per cui non era neanche formulabile, in termini ragionevolmente plausibili, una prognosi di inadempimento dell'onere economico da fissare a carico del condannato.

Sul punto si ravvisa quindi un profilo di illegittimità della sentenza impugnata, dovendosi al riguardo richiamare la condivisa affermazione di questa Corte (cfr. Sez. 4, n. 46432 del 21/09/2018, Rv. 273932), secondo cui incorre nel vizio di motivazione e nella violazione degli artt. 53 e 58 della legge n. 689 del 1981 il giudice di secondo grado che, investito di motivi di appello con i quali si chiede la conversione della pena detentiva breve in pena pecuniaria ex art. 53 della stessa legge, non fornisca adeguata motivazione in merito alla mancata conversione.

L'accoglimento del secondo motivo imporrebbe l'annullamento *in parte qua* della sentenza impugnata con rinvio alla Corte territoriale competente, ma deve prendersi atto che, nelle more, è maturata la prescrizione del residuo reato di cui al capo A, commesso il 28 dicembre 2013.

Non applicandosi al delitto ex art. 10 *ter* del d. lgs. n. 74 del 2000, il regime di cui all'art. 17 comma 1 *bis* del medesimo decreto, la prescrizione massima si computa in 7 anni e 6 mesi, cui vanno aggiunti i 94 giorni di sospensione maturati nel giudizio di primo grado, con la conseguenza che il termine finale di prescrizione risulta maturato il 2 novembre 2022.

4. Ne consegue che la sentenza deve essere annullata senza rinvio, per essere il residuo reato di cui al capo A estinto per prescrizione. Alla declaratoria di estinzione del reato deve far seguito la revoca della confisca del profitto del reato disposta dalla Corte di appello ex art. 322 *ter* cod. pen. in accoglimento del ricorso del Procuratore generale di Ancona, risalendo i fatti per cui si è proceduto al 2013, dunque a epoca antecedente all'introduzione dell'art. 578 *bis* cod. proc. pen., secondo cui, quando è stata ordinata la confisca in casi particolari prevista dal primo comma dell'articolo 240 *bis* del codice penale e da altre disposizioni di legge o la confisca prevista dall'articolo 322 *ter* del codice penale, il giudice di appello o la Corte di cassazione, nel dichiarare il reato estinto per prescrizione o per amnistia, decidono sull'impugnazione ai soli effetti della confisca, previo accertamento della responsabilità dell'imputato.

Al riguardo deve infatti applicarsi il principio di diritto elaborato di recente dalle Sezioni Unite di questa Corte (sentenza n. 4145 del 29/09/2022, dep. 2023, Rv. 284209), secondo cui la disposizione di cui all'art. 578 *bis* cod. proc. pen., introdotta dall'art. 6, comma 4, del d.lgs. 1° marzo 2018, n. 21, ha, con riguardo alla confisca per equivalente e alle forme di confisca che presentino comunque una componente sanzionatoria, natura anche sostanziale e, pertanto, è inapplicabile in relazione ai fatti posti in essere prima della sua entrata in vigore.

P.Q.M.

Annulla senza rinvio la sentenza impugnata, perché il reato è estinto per prescrizione.

Revoca la confisca disposta dalla predetta sentenza.

Così deciso il 18/01/2023

Il Consigliere estensore
Fabio Zunica
Fabio Zunica

Il Presidente
Gastone Andreazza
Gastone Andreazza

