



21270-18

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

Composta da

Gastone Andreazza - Presidente -

Aldo Aceto

Giovanni Liberati - Relatore -

Stefano Corbetta

Alessio Scarcella

ha pronunciato la seguente

Sent. n. sez. 231

UP - 23/1/2018

R.G.N. 29882/2017

SENTENZA

sul ricorso proposto da

(omissis) , nato a (omissis)

avverso la sentenza del 31/1/2017 della Corte d'appello di Milano

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere Giovanni Liberati;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Gianluigi Pratola, che ha concluso chiedendo di dichiarare inammissibile il ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 31 gennaio 2017 la Corte d'appello di Milano ha respinto l'impugnazione dell'imputato, confermando così la sentenza del 1 aprile 2014 del Tribunale di Milano, con cui (omissis) era stato condannato alla pena, condizionalmente sospesa, di mesi otto di reclusione, in relazione al reato di cui all'art. 10 *ter* d.lgs. 74/2000 (ascrittogli per avere, quale amministratore unico della S.p.a. (omissis) , omesso di versare l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale 2010, pari a euro 3.089.710).

2. Avverso tale sentenza l'imputato ha proposto ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi.


G. Liberati

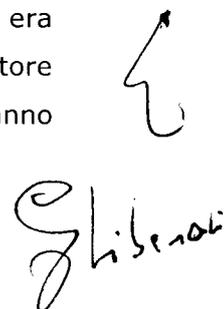
2.1. Con un primo motivo ha denunciato l'erronea applicazione dell'art. 10 *ter* d.lgs. 74/2000, in quanto la Corte d'appello aveva indebitamente e impropriamente applicato principi interpretativi stabiliti dalla giurisprudenza di legittimità, in particolare con la sentenza n. 38722 del 2016, affermati in relazione alla diversa ipotesi delittuosa di cui all'art. 10 *bis* d.lgs. 74/2000, non applicabili al delitto contestatogli, trattandosi di fattispecie non omogenee, essendo diversa la condotta tipica dei due delitti e diverso l'elemento soggettivo, costituito dal dolo eventuale nel reato di cui all'art. 10 *ter* e dal dolo diretto in quello di cui all'art. 10 *bis*. Ciò determinava l'erroneità della trasposizione alla vicenda in esame di principi affermati in relazione a fattispecie diverse, con la conseguente necessità di annullare la sentenza impugnata per nuovo esame riguardo all'elemento soggettivo del reato.

2.2. Mediante un secondo motivo ha denunciato ulteriore violazione dell'art. 10 *ter* d.lgs. 74/2000, in relazione alla esclusione della rilevanza della oggettiva impossibilità di adempiere alla obbligazione tributaria, non essendo necessario dimostrare l'esistenza di una causa di forza maggiore, ma sufficiente allegare e documentare circostanze che evidenzino la non volontarietà della omissione.

In particolare sarebbe sufficiente a escludere il dolo della condotta, la dimostrazione di una situazione di insolvenza; della sua insorgenza in un momento anteriore o, quantomeno, concomitante con la scadenza del debito tributario; della involontarietà della verifica di tale situazione; del rispetto da parte dell'imprenditore delle regole sui pagamenti nel corso della crisi d'impresa.

2.3. Con un terzo motivo ha prospettato ulteriore violazione dell'art. 10 *ter* d.lgs. 74/2000, in riferimento alla affermazione della Corte d'appello secondo cui sarebbe configurabile la responsabilità per gli omessi versamenti quando l'attività di impresa sia stata proseguita nonostante una situazione di tensione finanziaria, non ancora tradottasi in uno stato di insolvenza, giacché tale ricostruzione della fattispecie addebiterebbe all'imprenditore un evento futuro non voluto, conseguenza di una condotta posta in essere quando lo stesso non era preveduto né prevedibile.

2.4. Mediante un quarto motivo ha denunciato vizio della motivazione per il travisamento di una prova decisiva, costituita dalle dichiarazioni del consulente della difesa, Dott. (omissis), in ordine alla imprevedibilità della crisi verificatasi nel mercato immobiliare, ^{ovvia} ~~di cui~~ ^{dalle} ~~ta~~ Corte d'appello ~~aveva escluso la~~ imprevedibilità, mentre il suddetto consulente aveva affermato che la stessa era stata improvvisa e imprevista in quanto le analisi di mercato e gli indici di settore facevano intravedere una ripresa del mercato immobiliare alla fine dell'anno 2010.



Ghibenati

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso, peraltro in larga parte riproduttivo dei motivi d'appello, adeguatamente considerati dalla Corte territoriale e disattesi con motivazione idonea, non è fondato.

2. Giova premettere che la Corte d'appello di Milano, dopo aver richiamato i principi elaborati dalla giurisprudenza di legittimità in tema di mancato versamento di imposte o ritenute fiscali operate dal datore di lavoro, ha escluso la configurabilità di uno stato di forza maggiore idoneo a scriminare l'omissione dell'imputato, evidenziando che questi, pur a fronte di difficoltà emerse sin dall'anno 2008, di contrazione del fatturato e dei pagamenti da parte dei clienti nell'anno seguente, aveva proseguito l'attività d'impresa nel 2010, nella consapevolezza della esistenza di condizioni di mercato e di finanza tali da non consentire il regolare assolvimento del debito d'imposta, non solo alla sua scadenza fisiologica, ma anche in quella dilatata, corrispondente, per le imposte sul valore aggiunto relative all'anno 2010, al dicembre 2011.

La Corte territoriale ha quindi ricavato la volontarietà dell'omissione contestata all'imputato dalla prosecuzione della attività di impresa, nonostante l'aggravarsi progressivo, tra l'anno 2010 e l'anno 2011, della crisi della società e del mercato edile in cui essa operava, attestato dalla consulenza tecnica prodotta dall'imputato medesimo, e la conseguente indisponibilità di risorse finanziarie da destinare all'assolvimento degli obblighi tributari, affermando che la scelta di proseguire nell'attività d'impresa, nonostante tali condizioni (provvedendo ad assolvere nel contempo obbligazioni più indispensabili, nella prospettiva della prosecuzione dell'attività produttiva, di quelle tributarie, quali quelle verso i fornitori e i dipendenti, onorate in parte), rendeva volontaria e dolosa la determinazione di non provvedere al versamento alla scadenza dell'imposta sul valore aggiunto.

Sono state, poi, escluse l'imprevedibilità di tale crisi e anche la dimostrazione del ricorso a risorse personali, dell'amministratore o dei soci, per farvi fronte, ed è stata affermata l'irrilevanza, sia sul piano della impossibilità di provvedere all'adempimento dell'obbligazione tributaria, sia sul piano della involontarietà della condotta, dei mancati pagamenti da parte di clienti della società, trattandosi di eventi rientranti nel rischio d'impresa, e avendo, comunque, la società fatto ricorso al credito attraverso lo sconto di fatture, che avrebbe quindi consentito il pagamento delle imposte da versare.



3. A fronte di tali considerazioni, conformi alla consolidata giurisprudenza di questa Corte e pienamente logiche, i motivi di ricorso risultano privi di fondamento.

3.1. Non sussiste, anzitutto, la violazione dell'art. 10 *ter* d.lgs. 74/2000 denunciata con il primo motivo, per l'indebita applicazione dei principi stabiliti in materia di omesso versamento di ritenute certificate anche all'omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto.

La Corte d'appello non ha, infatti, operato alcuna indebita assimilazione tra tali fattispecie, peraltro entrambe caratterizzate dal dolo generico e strutturate come reati omissivi propri (cfr. Sez. 3, Sentenza n. 6220 del 23/01/2018, Ventura, Rv. 272069), ma ha richiamato la consolidata elaborazione interpretativa di questa Corte, circa i presupposti per poter ravvisare una situazione di difficoltà idonea a consentire di ravvisare uno stato di forza maggiore o a escludere l'elemento soggettivo del reato.

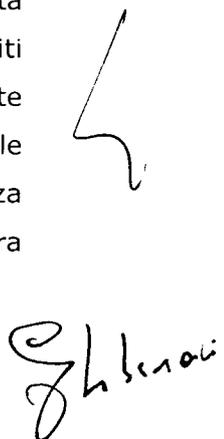
Va al riguardo ricordato il consolidato orientamento interpretativo di questa Corte in proposito, secondo cui, al fine della dimostrazione della assoluta impossibilità di provvedere ai pagamenti omessi, occorre l'allegazione e la prova della non addebitabilità all'imputato della crisi economica che ha 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). Per escludere la volontarietà della condotta è, dunque, necessaria la dimostrazione della riconducibilità dell'inadempimento alla obbligazione verso l'Erario a 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 (Sez. 3, n. 8352 del 24/06/2014, Schirosi, Rv. 263128; conf. Sez. 3, n. 15416 del 08/01/2014, Tonti Sauro; Sez. 3, n. 5467 del 05/12/2013, Mercutello, Rv. 258055; Sez. 3, 9 ottobre 2013, n. 5905/2014).

Si tratta di principi, che il Collegio condivide, applicabili sia all'omesso versamento di ritenute certificate sia all'omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto, in quanto attengono ai requisiti per poter ravvisare uno stato di forza maggiore idoneo a scriminare la condotta o a consentire di escludere la sussistenza dell'elemento soggettivo, cioè la volontarietà della medesima condotta, cosicché non vi è stata alcuna indebita assimilazione di fattispecie dissimili, né impropria applicazione di principi ermeneutici, non essendovi ragione per una indagine meno rigorosa circa la volontarietà della condotta nelle ipotesi di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto.

3.2. Considerazioni in parte analoghe possono essere svolte riguardo al secondo motivo, mediante il quale il ricorrente ha prospettato ulteriore violazione dell'art. 10 *ter* d.lgs. 74/2000, per l'erroneità della affermazione della insussistenza di uno stato di forza maggiore, in quanto lo stato di difficoltà finanziaria, nella specie addirittura di insolvenza, determinerebbe l'inesigibilità della condotta dovuta e sarebbe quindi idoneo a escludere l'elemento soggettivo del reato.

La Corte d'appello, oltre ad escludere la configurabilità di uno stato di forza maggiore, ha esaminato la prospettazione difensiva, riguardo alla incidenza della crisi finanziaria dell'impresa amministrata dall'imputato sulla sussistenza dell'elemento soggettivo del reato, disattendendola motivatamente, sottolineando la volontarietà della prosecuzione dell'attività d'impresa (con la conseguente assunzione delle obbligazioni verso l'Erario), il pagamento di altre obbligazioni e il ricorso al credito attraverso lo sconto di fatture, da cui è stata ricavata in modo pienamente logico la volontarietà della condotta: l'assunzione della obbligazione di pagamento dell'imposta sul valore aggiunto, conseguente alla prosecuzione della attività d'impresa, e il suo inadempimento, sono, infatti, derivati da scelte pienamente consapevoli dell'imputato, in relazione alle quali egli aveva possibilità alternative (sia quanto alla prosecuzione della attività, potendo proporre la messa in liquidazione della società o ricorrere a procedure concorsuali o di esdebitazione; sia quanto alla scelta delle obbligazioni da soddisfare), cosicché correttamente ne è stata ravvisata la volontarietà.

3.3. Anche il terzo motivo, mediante il quale è stata ulteriormente lamentata la violazione dell'art. 10 *ter* d.lgs. 74/2000, è infondato per le medesime considerazioni, non essendo stata affermata la responsabilità dell'imputato per un evento futuro e imprevedibile, in relazione al quale egli non possedeva alcuna possibilità di dominio finalistico, ma, come evidenziato, per la prosecuzione della attività d'impresa nella consapevolezza delle difficoltà finanziarie della società e del suo mercato di riferimento, per l'adempimento di altre obbligazioni a preferenza di quelle verso l'amministrazione finanziaria, per il ricorso al credito mediante lo sconto di fatture; la piena consapevolezza della condotta e la sua volontarietà sono state, dunque, tratte a seguito di una ricostruzione della vicenda secondo cui l'imprenditore, nell'alternativa tra proseguire l'attività d'impresa o cessarla o promuovere procedure concorsuali, e tra assolvere i debiti tributari o quelli verso altri soggetti, si è deliberatamente e consapevolmente determinato per la prosecuzione dell'attività e l'omissione del versamento delle imposte, con la conseguente corretta affermazione della sussistenza dell'elemento soggettivo del reato contestato, in considerazione della libera determinazione dell'imputato alla realizzazione della condotta contestata.



Gh. Senoi

4

3.4. Infine anche il quarto motivo, mediante il quale è stato prospettato il travisamento di quanto dichiarato dal consulente tecnico dell'imputato, circa l'imprevedibilità della crisi che investì il settore immobiliare nel 2010, è infondato, in quanto mediante tale doglianza il ricorrente censura un accertamento di fatto compiuto concordemente dai giudici di merito, circa la prevedibilità sin dal 2008 della evoluzione negativa della situazione finanziaria della società amministrata dall'imputato; non è stata, dunque, prospettata l'esistenza di una palese e non controvertibile difformità tra i risultati obiettivamente derivanti dall'assunzione della prova e quelli che il giudice di merito ne abbia inopinatamente tratto, giacché la Corte d'appello ha evidenziato come sin dall'anno 2008 si fossero manifestate difficoltà, conseguenti alla contrazione del fatturato e nei pagamenti nell'anno successivo, cosicché non si è in presenza di un dato probatorio travisato, ma della censura di un accertamento di fatto e delle conseguenze che ne sono state tratte in modo logico, non censurabili nel giudizio di legittimità.

4. In conclusione il ricorso in esame deve essere rigettato, a cagione della infondatezza di tutte le censure cui è stato affidato.

Consegue la condanna al pagamento delle spese processuali.

P.Q.M.

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

Così deciso il 23/1/2018

Il Consigliere estensore

Giovanni Liberati



Il Presidente

Gastone Andreatza

