

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TERZA PENALE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. ROSI Elisabetta - Presidente

Dott. CERRONI Claudio - rel. Consigliere

Dott. SEMERARO Luca - Consigliere

Dott. NOVIELLO Giuseppe - Consigliere

Dott. MENGONI Enrico - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

(OMISSIS), nata a (OMISSIS);

avverso la sentenza del 04/10/2019 della Corte di Appello di Firenze;

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal consigliere Dott. Claudio Cerroni;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Dott. Cuomo Luigi, che ha concluso chiedendo l'inammissibilita' del ricorso;

udito per la ricorrente l'avv. (OMISSIS), che ha concluso chiedendo l'accoglimento del ricorso e la dichiarazione di prescrizione dei reati.

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 4 ottobre 2019 la Corte di Appello di Firenze ha confermato la sentenza del 19 giugno 2017 del Tribunale di Lucca, in forza della quale (OMISSIS), nella qualita' di legale rappresentante della s.p.a. (OMISSIS), era stata condannata alla pena, sospesa, di anni uno di reclusione per il reato di cui al Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, articolo 10-ter in relazione all'imposta dovuta per l'anno (OMISSIS) e pari ad Euro 530.990.

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

2.1. Col primo motivo la ricorrente, quanto alla violazione di legge relativa alla norma di cui all'articolo 444 c.p.p., ha rilevato che a suo tempo la richiesta di applicazione di pena fu rigettata in considerazione del fatto che la società, di cui l'imputata era legale rappresentante, era stata dichiarata fallita, e che pertanto non vi era possibilità di pagare il debito tributario a norma del Decreto Legislativo n. 74, articolo 13-bis, comma 2.

Ne convinceva la motivazione della Corte territoriale, secondo cui nulla impediva all'imputata di pagare il debito tributario, atteso che il fallimento aveva riguardato la società e non il legale rappresentante, soggetto in bonis. Infatti non poteva sussistere una norma in forza della quale l'incisione sulla libertà personale era condizionata all'accollo di un debito del terzo, trattandosi di soggetti ovviamente distinti. Una differente lettura avrebbe comportato la necessità di sollevare questione di costituzionalità, nella parte in cui condizionava il rito al pagamento di un debito di altro soggetto.

2.2. Col secondo motivo la ricorrente ha lamentato l'erronea applicazione della norma incriminatrice in relazione alla presenza di crediti verso la P.A. superiori rispetto all'entità del debito Iva. L'impossibilità di procedere alla compensazione delle rispettive partite avrebbe condotto alla condanna, costituzionalmente non giustificabile, di chi era creditore nei confronti dello Stato per importi superiori al debito dello stesso cittadino nei riguardi dello Stato.

Ferma l'ovvia diversità dei soggetti dei rapporti di credito e di debito, non doveva ritenersi comunque ammissibile che lo Stato, nelle sue articolazioni, potesse procedere in tal modo.

2.3. Col terzo motivo infine la ricorrente ha ricordato che la società, trovata in difficoltà finanziaria, operò la scelta di privilegiare i profili occupazionali dei propri dipendenti rispetto all'adempimento tributario. Ne poteva dubitarsi della legittimità del comportamento assunto, atteso che la scelta di privilegiare il lavoro in luogo dei tributi non poteva essere sanzionata penalmente.

3. Il Procuratore generale ha concluso nel senso dell'inammissibilità del ricorso.

## CONSIDERATO IN DIRITTO

4. Il ricorso, inammissibile nel resto, è fondato nei limiti di seguito indicati.

4.1. In relazione infatti al primo motivo di censura, è stato anche recentemente osservato da questa Corte che, in relazione ad es. al delitto di omessa dichiarazione e di indebita compensazione, rispettivamente previsti dal Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, articoli 5 e 10-quater l'estinzione dei debiti tributari, comprese le sanzioni amministrative e gli interessi, mediante integrale pagamento degli importi dovuti prima dell'apertura del dibattimento, non costituisce presupposto di legittimità dell'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 13-bis medesimo D.Lgs., in quanto l'articolo 13 stessa normativa configura tale comportamento come causa di non punibilità dei delitti previsti dagli articoli 2, 3, 4, 5, 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1 medesimo decreto, e il patteggiamento non potrebbe certamente riguardare reati non punibili (è stato altresì precisato che il Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 13-bis disciplinando la predetta condizione per accedere al rito speciale, fa espressamente salve le ipotesi di non punibilità previste dal citato articolo 13 medesimo D.Lgs.)(Sez. 3, n. 48029 del 22/10/2019, Vitali, Rv. 277466). Infatti, proprio in relazione al delitto di omesso versamento dell'Iva, l'estinzione dei debiti tributari mediante integrale pagamento, da effettuarsi prima dell'apertura del dibattimento, non costituisce presupposto di legittimità del patteggiamento ai sensi del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 13-bis in quanto l'articolo 13, comma 1 configura detto comportamento come causa di non punibilità dei delitti previsti dagli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater medesimo decreto, e il

patteggiamento non potrebbe certamente riguardare reati non punibili (Sez. 3, n. 38684 del 12/04/2018, Incerti, Rv. 273607).

Cio' posto, il pagamento del debito tributario, da effettuarsi entro la dichiarazione di apertura del dibattimento (ovvero entro lo stesso termine ultimo previsto per richiedere il rito speciale) - rappresentando, in via radicale e pregiudiziale, causa di non punibilita' dei reati ex articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, ed anche dei reati ex articolo 4 e 5 stesso decreto - non puo' logicamente, allo stesso tempo e per queste stesse ipotesi, fungere anche da presupposto di legittimita' di applicazione della pena che, fisiologicamente, non potrebbe certo riguardare reati non punibili. Sicche', in altri termini, o l'imputato provvede, entro l'apertura del dibattimento, al pagamento del debito a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreche' il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attivita' di accertamento amministrativo o di procedimenti penali, in tal modo ottenendo la declaratoria di assoluzione per non punibilita' di uno dei reati di cui agli articoli 4, 5, 10-bis, 10-ter e 10-quater, ovvero non provvede ad alcun pagamento, restando in tal modo logicamente del tutto impregiudicata la possibilita' di richiedere ed ottenere l'applicazione della pena per i medesimi reati (per tutte, appunto, Sez. 3, n. 38684 cit.).

4.2. In relazione al secondo motivo di ricorso, l'impugnazione si presenta manifestamente infondata - quantomeno per irrilevanza - gia' alla stregua dei rilievi, non specificamente contestati, della Corte territoriale quanto all'assenza di crediti della societa' nei confronti dello Stato e quindi dell'Agenzia delle Entrate, nonche' circa l'impossibilita' di precisa verifica quanto alla sussistenza di altri eventuali crediti nei riguardi di altre e distinte Pubbliche amministrazioni.

Tant'e' che il motivo di censura si e' risolto in una generica doglianza insanabilmente astratta, quanto all'ingiustizia sostanziale della posizione di un imprenditore debitore, ma anche contestualmente creditore, nei riguardi dello Stato nelle sue diverse articolazioni, ivi compresi gli enti locali.

4.3. Per quanto concerne il terzo motivo di doglianza, e' stato piu' volte ribadito che, in tema di reati tributari, nel reato di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 10-ter e' richiesto il dolo generico, integrato dalla condotta omissiva posta in essere nella consapevolezza della sua illiceita', 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), laddove l'elemento soggettivo del dolo generico doveva estendersi anche alla consapevolezza del superamento della soglia di punibilita' (cfr. Sez. 3, n. 3098 del 05/11/2015, dep. 2016, Vanni, Rv. 265939).

In tal senso l'omesso versamento dell'Iva non puo' essere giustificato, ai sensi dell'articolo 51 c.p., 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 (articolo 2777 c.c.) rispetto ai crediti erariali (articolo 2778 c.c.), vige nel solo ambito delle procedure esecutive e fallimentari, e non puo' essere richiamato in contesti diversi, ove non opera il principio della par condicio creditorum, al fine di escludere l'elemento soggettivo del reato (Sez. 3, n. 52971 del 06/07/2018, Moffa, Rv. 274319, gia' cit. dalla Corte territoriale).

In definitiva, quindi, la colpevolezza del contribuente non e' esclusa dalla crisi di liquidita' 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 e, nel caso in cui l'omesso versamento dipenda dal mancato incasso dell'Iva per altrui inadempimento, non siano

provati i motivi che hanno determinato l'emissione della fattura antecedentemente alla ricezione del corrispettivo (Sez. 3, n. 23796 del 21/03/2019, Minardi, Rv. 275967). Con la precisazione che l'inadempimento dell'obbligazione tributaria puo' 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 volonta' e che sfuggono al suo dominio finalistico (cosi' escludendo che possa essere ascrivibile a forza maggiore la mancanza della provvista necessaria all'adempimento dell'obbligazione tributaria per effetto di una scelta di politica imprenditoriale volta a fronteggiare una crisi di liquidita')(Sez. 3, n. 8352 del 24/06/2014, dep. 2015, Schirosi, Rv. 263128).

#### 4.3.1. Perdono pertanto consistenza i profili di censura azionati.

Da un lato, infatti, e' pacifico che siano state operate scelte diverse, magari anche teoricamente tese al rilancio ovvero alla conservazione aziendali, rispetto a quella di adempiere al debito fiscale, per cui non puo' affermarsi che sia venuta meno la piena consapevolezza di violare il precetto omettendo il pagamento dovuto.

Ai fini infatti della sussistenza del reato non e' richiesto il fine di evasione, tantomeno l'intima adesione del soggetto alla volonta' di violare il precetto, il dolo del reato in questione essendo integrato dalla condotta omissiva posta in essere nella consapevolezza della sua illiceita', non richiedendo la norma, quale ulteriore requisito, un atteggiamento anti-doveroso di volontario contrasto con il precetto violato.

D'altro canto, quanto al preteso dubbio circa la sussistenza di una "forza maggiore" impeditiva di differenti determinazioni, essa si configura come un evento, naturalistico o umano, che fuoriesce dalla sfera di dominio dell'agente e che e' tale da determinarlo incoercibilmente (vis maior cui resisti non potest) verso la realizzazione di una determinata condotta, attiva od omissiva, la quale, conseguentemente, non puo' essergli giuridicamente attribuita (in questa direzione Sez. 5, n. 23026 del 03/04/2017, Mastrolia, Rv. 270145).

4.3.2. In particolare, occorre la prova che non sia stato altrimenti possibile per il contribuente reperire le risorse economiche e finanziarie necessarie a consentirgli il corretto e 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, tra l'altro in presenza di un'improvvisa crisi di liquidita', quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volonta' e ad allo stesso non imputabili.

In altre parole, la forza maggiore sussiste solo e in tutti quei casi in cui la realizzazione dell'evento stesso o la consumazione della condotta anti-giuridica e' dovuta all'assoluta ed incolpevole impossibilita' dell'agente di uniformarsi al comando, e non puo' quindi ricollegarsi in alcun modo ad un'azione od omissione cosciente e volontaria dell'agente.

In tal modo e' stato sempre escluso, quando la specifica questione e' stata posta, che le difficolta' economiche in cui versa il soggetto agente possano integrare la forza maggiore penalmente rilevante (Sez. 3, n. 4529 del 04/12/2007, Cairone, Rv. 238986; Sez. 1, n. 18402 del 05/04/2013, Giro, Rv. 255880; Sez. 3, n. 24410 del 05/04/(OMISSIS), Bolognini, Rv. 250805; Sez. 3, n. 9041 del 18/09/1997, Chiappa, Rv. 209232; Sez. 3, n. 643 del 22/10/1984, Bottura, Rv. 167495; Sez. 3, n. 7779 del 07/05/1984, Anderi, Rv. 165822).

Nei reati omissivi integra cosi' la causa di forza maggiore l'assoluta impossibilita', non la semplice difficolta' di porre in essere il comportamento omesso (Sez. 6, n. 10116 del 23/03/1990, Iannone,

Rv. 184856). Si' che: a) il margine di scelta esclude sempre la forza maggiore perche' non esclude la suitas della condotta; b) la mancanza di provvista necessaria all'adempimento dell'obbligazione tributaria penalmente rilevante non puo' pertanto essere addotta a sostegno della forza maggiore quando sia comunque il frutto di una scelta politica imprenditoriale volta a fronteggiare una crisi di liquidita'; c) non si puo' invocare la forza maggiore quando l'inadempimento penalmente sanzionato sia stato con-causato dai mancati accantonamenti e dal mancato pagamento alla singole scadenze mensili e dunque da una situazione di illegittimita'; d) l'inadempimento tributario penalmente rilevante puo' essere attribuito a forza maggiore solo quando derivi da fatti non imputabili all'imprenditore, che non ha potuto tempestivamente porvi rimedio per cause indipendenti dalla sua volonta' e che sfuggono al suo dominio finalistico.

4.3.3. Il provvedimento impugnato ha cosi' invece evocato la realizzazione di altre scelte imprenditoriali, laddove le vicissitudini lamentate appaiono legate all'ineludibile rischio d'impresa (cfr. Sez. 3, n. 20266 del 08/04/2014, Zanchi, Rv. 259190; cfr. altresì, ad es., Sez. 3, n. 8352 del 24/06/2014, dep. 2015, Schirosi, Rv. 263128).

5. Il secondo e il terzo motivo di impugnazione sono pertanto manifestamente infondati, con la conseguente inammissibilita' in parte qua del ricorso. Non vi e' infine questione di intervenuta prescrizione, siccome meramente sollecitato all'udienza di discussione, atteso che da un lato la difesa del ricorrente non ha allegato gli elementi concreti tramite i quali operare i dovuti conteggi e i successivi controlli, e che dall'altro in ogni caso erano altresì intervenute ulteriori sospensioni del decorso del medesimo termine prescrizione.

5.1. Alla stregua delle ragioni che precedono, la sentenza impugnata va invece annullata - con rinvio per nuovo giudizio sul punto ad altra sezione della Corte di Appello di Firenze - limitatamente al trattamento sanzionatorio atteso l'accoglimento del primo motivo di ricorso, data la non corretta valutazione di inammissibilita' della richiesta di patteggiamento.

P.Q.M.

Annulla la sentenza impugnata limitatamente al trattamento sanzionatorio e rinvia per nuovo giudizio sul punto ad altra sezione della Corte di Appello di Firenze.

Dichiara inammissibile il ricorso nel resto.