Sentenza del 13/03/2018 n. 11035 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 3

Testo

Intitolazione:

Violazioni e sanzioni - Sanzioni penali - Omesso versamento di tributi - art. 8 del d.lgs. 24/09/2015 n. 158 - Causa di non punibilità - inapplicabilità ai procedimenti in corso anche dopo la dichiarazione di apertura del dibattimento - Esclusione.

Massima:

L'art. 8 del d.lgs. 24/09/2015 n. 158 (entrato in vigore in data 22/10/2015) ha modificato l'art. 10 ter del d.lgs 74/2000 riservando la rilevanza penale unicamente alle condotte di omesso versamento dell'imposta per un ammontare superiore ad euro 250.000 per ciascun periodo di imposta. Tale modifica, in quanto comportante una disposizione più favorevole rispetto alla precedente, si applica, ex art. 2, comma 4, c.p., anche ai fatti posti in essere antecedentemente. Nel caso di specie per il periodo di imposta 2008, l'ammontare non versato è di importo inferiore al limite di legge. Conseguentemente, la sentenza impugnata va annullata senza rinvio con riferimento al predetto reato con la formula "il fatto non sussiste", posto che la soglia di rilevanza penale deve ritenersi elemento costitutivo del fatto di reato, contribuendo la stessa a definirne il disvalore.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Intitolazione:

Violazioni e sanzioni - Sanzioni penali - Omesso versamento di tributi - Adempimento del debito di imposta - Obbligo - Crisi di liquidità - Rilevanza - Esclusione.

Massima:

Le difficoltà economiche in cui versa il soggetto agente in generale non possono integrare la "forza maggiore penalmente rilevante". Quest'ultima postula l' individuazione di un fatto imponderabile, imprevisto ed imprevedibile, che esula del tutto dalla condotta dell'agente, tanto da rendere ineluttabile il verificarsi dell'evento, non potendo ricollegarsi in alcun modo ad un'azione od omissione cosciente e volontaria dell'agente. Pertanto l'inadempimento tributario

penalmente rilevante può 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 volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico. Ciò nella considerazione che nei reati omissivi integra la causa di forza maggiore l'assoluta impossibilità, non la semplice difficoltà di porre in essere il comportamento omesso.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Ritenuto in fatto

1. Con sentenza del 08/01/2015, la Corte di appello di Trieste, in parziale riforma della sentenza del 10.5.2013 del Tribunale di Udine che aveva dichiarato M.G. responsabile del reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10 ter - perchè quale legale rappresentante della società "M. sas di G.C.M. & C." ometteva di versare entro il termine previsto per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale Iva per i periodi di imposta 2008 e 2009 - e lo aveva condannato alla pena di mesi cinque di reclusione, riduceva la confisca per equivalente disposta con la sentenza appellata all'ammontare di Euro 200.000, confermando nel resto la decisione impugnata.

2. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione M.G., per il tramite del difensore di fiducia, articolando un unico motivo, di seguito enunciato nei limiti strettamente necessari per la motivazione, come disposto dall'art. 173 disp. att. c.p.p., comma 1, basato su violazione di legge e vizio di motivazione in relazione all'art. 42 c.p..

Il ricorrente deduce che l'omesso versamento dell'IVA relativa alle annualità 2008 e 2009 non era dovuto ad una condotta volontaria ma alla crisi di liquidità nella quale versava l'impresa che vantava crediti non riscossi per importi di gran lunga superiori al debito fiscale; argomenta che, contrariamente a quanto affermato dalla Corte territoriale, alcun obbligo di accantonamento dell'Iva incassata era configurabile a carico dell'imprenditore; inoltre, essendo stati comprovati crediti scaduti sufficienti per il pagamento delle annualità contestate le omissioni erano da ascrivere a colpa consistita nell'errata previsione dei tempi di incasso e non a dolo; su tale ultimo aspetto alcuna argomentazione era stata esposta dalla Corte territoriale.

Chiede, pertanto, l'annullamento della sentenza impugnata.

Con memoria difensiva del 15.5.2017 la difesa del ricorrente ha esposto che il reato di cui al capo b), a seguito della novella del D.Lgs. n. 158 del 2015 non è più previsto come reato dalla legge e chiesto il rinvio del procedimento al fine di consentite l'estinzione del debito tributario ai sensi del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 13, come novellato dal predetto D.Lgs. n. 158 del 2015, con riferimento all'ulteriore imputazione di cui al capo a).

In seguito al rinvio, con memoria depositata in data 30.8.2017 la difesa del ricorrente ha documentato pagamenti parziali e chiesto una proroga del termine per provvedere all'integrale

estinzione del debito tributario; in data 12.9.2017 la difesa del ricorrente ha depositato memoria integrativa nella quale ha dichiarato di aver provveduto in data 31.8.2017 all'estinzione totale del debito tributario inerente all'omesso versamento IVA per l'anno 2009, allegando le copie dei pagamenti effettuati.

Considerato in diritto

1. Va, preliminarmente, considerato che il D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, art. 8, entrato in vigore in data 22/10/2015, ha modificato il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10 ter, nel senso di attribuire rilevanza penale, elevando il precedente limite, unicamente alle condotte di omesso versamento dell'imposta per un ammontare superiore ad Euro 250.000 per ciascun periodo di imposta; va aggiunto che tale modifica, in quanto comportante una disposizione più favorevole rispetto alla precedente, si applica, ex art. 2 c.p., comma 4, anche ai fatti posti in essere antecedentemente. Nella specie, limitatamente al reato di cui al decreto di citazione n. 1461/12 RG per il periodo di imposta 2008, l'ammontare non versato è, come da contestazione, pari ad Euro 221.297,00, importo inferiore al limite di legge di cui sopra.

Conseguentemente, la sentenza impugnata va annullata senza rinvio con riferimento al predetto reato con la formula "il fatto non sussiste", posto che la soglia di rilevanza penale deve ritenersi elemento costitutivo del fatto di reato, contribuendo la stessa a definirne il disvalore (in tal senso, tra le altre, oltre a Sez. U., n. 37954 del 25/05/2011, Orlando, Rv. 250975, da ultimo, Sez.3, n.3098 del 05/11/2015,dep.25/01/2016, Rv.265938).

2. Ciò posto, con riferimento alla residua imputazione il ricorso è fondato nei limiti appresso precisati.

2.1. Il motivo di ricorso proposto è infondato.

Le questioni sollevate dal ricorrente trovano risposta negli approdi ermeneutici di Sez. U., n. 37424 del 28/03/2103, Romano, Rv. 255757, secondo la quale: a) il reato in esame è punibile a titolo di dolo generico e consiste nella coscienza e volontà di non versare all'Erario le ritenute effettuate nel periodo considerato, non essendo richiesto che il comportamento illecito sia dettato dallo scopo specifico di evadere le imposte; b) la prova del dolo è insita in genere nella presentazione della dichiarazione annuale, dalla quale emerge quanto è dovuto a titolo di imposta, e che deve, quindi, essere saldato o almeno contenuto non oltre la soglia, entro il termine lungo previsto; c) il debito verso il fisco relativo ai versamenti IVA è normalmente collegato al compimento delle operazioni imponibili. Ogni qualvolta il soggetto d'imposta effettua tali operazioni riscuote già (dall'acquirente del bene o del servizio) l'IVA dovuta e deve, quindi, tenerla accantonata per l'Erario, organizzando le risorse disponibili in modo da poter adempiere all'obbligazione tributaria. L'introduzione della norma penale, stabilendo nuove condizioni e un nuovo termine per la propria applicazione, estende evidentemente la detta esigenza di organizzazione su scala annuale.

Non può, pertanto, essere invocata, per escludere la colpevolezza, la crisi di liquidità del soggetto attivo al momento della scadenza del termine, ove non si dimostri che la stessa non dipenda dalla scelta di non far debitamente fronte alla esigenza predetta organizzativa (per

l'esclusione del rilievo scriminante di impreviste difficoltà economiche in sè considerate (v., in riferimento alla parallela norma dell'art. 10-bis, Sez. 3, n. 10120 del 01/12/2010, dep. 2011, Provenzale).

Questa Corte ha ulteriormente precisato che è necessario che siano assolti, sul punto, precisi oneri di allegazione che devono investire non solo l'aspetto della non imputabilità al contribuente della crisi economica che improvvisamente avrebbe investito l'azienda, ma anche la circostanza che detta crisi non potesse essere adeguatamente fronteggiata tramite il ricorso ad idonee misure da valutarsi in concreto.

Occorre cioè 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, in presenza di un'improvvisa crisi di liquidità, quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e ad egli non imputabili (Sez. 3, 9 ottobre 2013, n. 5905/2014; Sez. 3, n. 15416 del 08/01/2014, Tonti Sauro; Sez. 3, n. 5467 del 05/12/2013, Mercutello, Rv. 258055, Sez.3, n. 43599 del 09/09/2015, dep. 29/10/2015, Rv.265262).

Poichè la forza maggiore postula la individuazione di un fatto imponderabile, imprevisto ed imprevedibile, che esula del tutto dalla condotta dell'agente, tanto da rendere ineluttabile il verificarsi dell'evento, non potendo ricollegarsi in alcun modo ad un'azione od omissione cosciente e volontaria dell'agente, questa Suprema Corte ha sempre escluso, quando la specifica questione è stata posta, che le difficoltà 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 05/04/2011, 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).

Costituisce corollario di queste affermazioni il fatto che nei reati omissivi integra la causa di forza maggiore l'assoluta impossibilità, non la semplice difficoltà di porre in essere il comportamento omesso (Sez. 6, n. 10116 del 23/03/1990, Iannone, Rv. 184856).

Ne consegue l'affermazione che l'inadempimento tributario penalmente rilevante può 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 volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico (Sez. 3, n.8352 del 24/06/2014, dep.25/02/2015, Rv.263128).

Nel caso in esame, la Corte territoriale facendo buon governo dei principi suindicati ha esposto sul punto un congruo apparato argomentativo e la deduzione difensiva riguardante la crisi di liquidità è in più parti generica, perchè non si confronta con le specifiche argomentazioni della Corte territoriale, e in fatto e non reca, in particolare, indicazioni specifiche nè concrete atte a ravvisare una reale impossibilità incolpevole all'adempimento.

2.2. Diversamente deve valutarsi in relazione alla questione proposta con memoria difensiva del 15.5.2017, in ragione del novum normativo.

IL D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, art. 11, sostituendo il previgente D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 13, ha attribuito all'integrale pagamento dei debiti tributari, nel caso dei reati di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, artt. 10 bis e 10 ter e art. 10 quater, comma 1, efficacia estintiva, e non più soltanto attenuante.

Secondo la condivisibile giurisprudenza di questa Corte, tale causa di non punibilità è applicabile ai procedimenti in corso alla data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 158 del 2015 (che ha sostituito, nei termini anzidetti, il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 13), anche qualora, a quel momento, fosse già stato aperto il dibattimento (Sez. 3, n. 40314 del 30/3/2016, Fregolent, Rv. 267807, alla quale si rimanda, secondo cui "la diversa natura assegnata al pagamento del debito tributario, quale "fatto" che non riguarda più soltanto il quantum della punibilità, ma l'an della punibilità, comporta che nei procedimenti in corso, anche se sia stato oltrepassato il limite temporale di rilevanza previsto dalla norma, l'imputato debba essere considerato nelle medesime condizioni fondanti l'efficacia della causa estintiva; il principio di uguaglianza, che vieta trattamenti differenti per situazioni uguali, impone, infatti, di ritenere che, sotto il profilo sostanziale, il pagamento del debito tributario assuma la medesima efficacia estintiva, sia che avvenga prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, sia, nei procedimenti in corso alla data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 158 del 2015, che avvenga dopo tale limite, purchè prima del giudicato. La preclusione assegnata, in maniera non irragionevole, ad un momento della scansione processuale, non può operare allorquando, in applicazione del principio del favor rei, la più favorevole disciplina - introdotta in pendenza del procedimento, ed allorquando la scansione era stata già superata - debba essere applicata agli imputati che hanno provveduto al pagamento integrale del debito tributario", nonchè in termini identici Sez.3, n.15237 del 01/02/2017, Rv.269653; e da ultimo Sez. 3 n. 52640/2017).

Va, pertanto, affermata la applicabilità anche al presente procedimento della causa di non punibilità in oggetto.

2.3. Va, poi, rilevato che, implicando una questione di fatto la valutazione della documentazione allegata alla istanza ex D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 13, la sentenza impugnata va annullata con rinvio ad altra Sezione della Corte di Appello di Trieste, affinchè valuti l'integralità del pagamento del debito tributario relativo alla residua imputazione.

2.4. Deve, infine, darsi atto che, trattandosi di annullamento parziale della sentenza afferente a statuizioni diverse da quelle sottese alla responsabilità del ricorrente, l'accertamento di responsabilità per il reato di omesso versamento IVA per l'anno 2009 diviene irrevocabile con la presente sentenza di legittimità, per cui, nel caso di insussistenza delle condizioni per l'applicazione della causa di non punibilità, il Giudice del rinvio provvederà alla rideterminazione della pena.

P.Q.M.

Annulla senza rinvio la sentenza impugnata limitatamente al reato di cui al decreto di citazione n. 1461/12 RG per il periodo di imposta 2008 perchè il fatto non sussiste e con rinvio limitatamente al residuo reato ad altra sezione della Corte d'appello di Trieste sul punto dell'applicabilità della causa di non punibilità di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 13.

Rigetta nel resto il ricorso.

Così deciso in Roma, il 9 novembre 2017.

Depositato in Cancelleria il 13 marzo 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza