Sentenza del 11/12/2019 n. 50007 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 3

Testo

Intitolazione:

Omesso versamento IVA - Pagamento stipendi lavoratori - Dolo - Reato art. 10-ter D.LGS. 74/2000.

Massima:

Il reato di omesso versamento IVA è integrato dalla scelta consapevole di omettere i versamenti dovuti e sussiste anche quando, per preservare la continuità aziendale in una situazione di difficoltà economica, consapevolmente si utilizzino le somme percepite a titolo di IVA per pagare i fornitori e gli stipendi dei lavoratori, non adempiendo così gli oneri tributari. Infatti, l'omesso versamento dell'IVA può essere attribuito a forza maggiore solo quando derivi da fatti non imputabili all'imprenditore cui egli non abbia potuto tempestivamente porre rimedio, per cause indipendenti dalla propria volontà, non essendo possibile che l'autore del reato possa autofinanziarsi con risorse non proprie come quelle destinate alla collettività, percependo così il profitto illecito del reato e reimpiegandolo. D'altra parte il debito verso il fisco relativo ai versamenti IVA è normalmente collegato al compimento delle operazioni imponibili, per cui 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.

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

Testo:

Ritenuto in fatto

1. La Corte di Appello di Bologna, con sentenza del 19 marzo 2019, in parziale riforma di quella del Tribunale di Modena del 24 novembre 2016, ha condannato B.M., concesse le circostanze attenuanti generiche, la sospensione condizionale della pena e la non menzione, alla pena di sei mesi di reclusione, oltre alle pene accessorie D.Lgs. n. 74 del 2000, ex art. 12, per il delitto di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10-ter, perchè in qualità di legale rappresentante della Modena Sport Car s.r.l., non versò l'imposta sul valore aggiunto, pari ad Euro 301.900,00 dovuta in base alla dichiarazione annuale relativa all'anno d'imposta 2010, nel termine ultimo previsto per il relativo versamento dell'acconto, il (------), con fatti commessi in (------).

La corte territoriale ha, altresì, dichiarato non doversi procedere nei confronti dell'imputato per il delitto di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10-ter, commesso il (------), per l'anno d'imposta 2009, con iva non versata pari ad Euro 679.995,00, perchè estinto il reato per prescrizione.

2. Avverso la sentenza della Corte di Appello di Bologna, ha proposto ricorso per cassazione il difensore di B.M..

2.1. Con il primo motivo si deducono i vizi di legge e della motivazione, ex art. 606 c.p.p., lett. b) ed e), in relazione alla carenza dell'elemento soggettivo del reato e all'assenza di esigibilità della condotta.

La Corte territoriale non avrebbe considerato le censure e le allegazioni difensive, atte a dimostrare: l'impossibilità di addebitare al ricorrente la crisi economica e finanziaria che aveva colpito la società; l'appartenenza della Modena Sport Car s.r.l. ad un gruppo aziendale più vasto, al cui vertice vi era il Dott. F.V. che aveva compiuto ingenti interventi finanziari per dare sostegno alle proprie aziende nel periodo della crisi; l'impossibilità oggettiva di omettere il pagamento degli stipendi e del principale fornitore del gruppo, ovvero le case automobilistiche, non essendo altrimenti possibile proseguire le attività d'impresa.

Si contesta la motivazione della sentenza impugnata nella parte in cui: sostiene che la crisi finanziaria d'impresa non inciderebbe sul dolo generico; esclude che possa ravvisarsi una causa di forza maggiore; considera la scelta di preservare la vita aziendale un'omissione cosciente e volontaria e non una scelta obbligata. Su quest'ultimo punto, si richiamano le sentenze n. 5467 del 2013, n. 19426 del 2014 e n. 12906 del 2018.

Nel caso di crisi di liquidità, che non dipenda da scelte di non far fronte all'obbligo tributario, il dolo potrebbe essere escluso se l'imputato, osservando oneri di allegazione e di prova rigorosi, dimostri che le difficoltà economiche non siano a lui imputabili e che le stesse non possano essere fronteggiate, nemmeno con misure sfavorevoli al proprio patrimonio personale.

Il ricorrente avrebbe dato la prova dell'assenza di dolo: nonostante la crisi, avrebbe continuato a pagare i fornitori e gli stipendi dei lavoratori, cercando di non interrompere la continuità aziendale, così come confermato dal teste D.P.. Nonostante l'esito improduttivo, a causa di una concomitante crisi del mercato degli immobili, il Dott. F.V. avrebbe, perfino, ipotecato un proprio bene personale per contenere gli oneri finanziari e ridare operatività alle società controllate, tra cui quella di cui l'imputato era il legale rappresentante.

Sarebbe errato porre il soggetto nelle condizioni di scegliere se privilegiare la remunerazione dei fattori produttivi per perseguire la sopravvivenza dell'azienda o se adempiere agli oneri tributari, e, soprattutto far dipendere da tale scelta la sussistenza o meno del dolo richiesto per l'integrazione del reato, con menzione della sentenza delle S.U. n. 34725 del 2013.

Le norme sul concordato preventivo ed il nuovo codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza prevedono la postergazione dei crediti tributari rispetto a quelli del lavoro.

2.2. Con il secondo motivo si contesta la violazione dell'art. 37 c.p.. La corte territoriale, nel dichiarare non doversi procedere perchè estinto per prescrizione il fatto commesso il (------), ha

rideterminato la pena principale finale in mesi sei di reclusione, ma non avrebbe ridotto la durata della sanzione accessoria dell'interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese, in egual misura, peraltro, rispettando il minimo edittale previsto dalla disposizione normativa.

Considerato in diritto

1. Il primo motivo di ricorso è infondato, avendo la Corte di appello fatto corretta applicazione delle norme e dei principi giurisprudenziali ed essendo la motivazione immune da vizi.

1.1. E' incontestato sia l'omesso versamento dell'Iva, per altro per due anni, sia l'effettiva riscossione delle somme che il ricorrente, quale legale rappresentante, avrebbe dovuto versare a titolo di Iva.

Secondo lo stesso ricorrente, le somme percepite a titolo di Iva sono state destinate al pagamento dei fornitori e degli stipendi, per non interrompere la continuità aziendale, e sarebbe stato fatto di tutto per fronteggiare la crisi. La scelta di preservare la vita aziendale costituirebbe, in sostanza, una causa di esclusione del dolo.

1.2. La tesi difensiva è infondata in diritto; contrariamente a quanto si afferma nel ricorso la giurisprudenza è consolidata quanto alla valutazione della crisi di impresa in relazione al reato D.Lgs. n. 74 del 2000, ex art. 10-ter.

1.3. Secondo il costante orientamento della giurisprudenza, il reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10-ter, è di natura omissiva e istantanea; è punibile a titolo di dolo generico che consiste nella coscienza e volontà di non versare all'Erario le somme dovute a titolo di Iva del periodo considerato.

1.3.1. 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.

Per la sussistenza del reato in questione non è richiesto il fine di evasione, tantomeno l'intima adesione del soggetto alla volontà di violare il precetto.

Cfr. nello stesso senso Sez. 3 n. 43599 del 09/09/2015, Mondini, Rv. 265262, che ha affermato che la scelta di non pagare l'imposta dovuta prova il dolo: infatti, la scelta imprenditoriale attiene ai motivi a delinquere e non può pertanto minimamente escludere la sussistenza del dolo.

1.3.2. Come indicato da Sez. 5, n. 23026 del 03/04/2017, Mastrolia, Rv. 270145 - 01, in motivazione, l'esimente della forza maggiore ex art. 45 c.p. sussiste in tutti i casi nei quali l'agente abbia fatto quanto era in suo potere per uniformarsi alla legge e che per cause indipendenti dalla sua volontà non vi era la possibilità di impedire l'evento o la condotta antigiuridica.

Pertanto, la forza maggiore non può che riferirsi ad un avvenimento imponderabile che annulla la signoria del soggetto sui propri comportamenti, impedendo di configurare un'azione

penalmente rilevante per difetto del generale requisito della coscienza e volontarietà della condotta previsto dall'art. 42 c.p., comma 1.

Tale interpretazione dell'esimente in oggetto è quella che meglio si sposa non solo con il significato fatto proprio dall'espressione, la quale prefigura la situazione di un soggetto assolutamente privo della possibilità di sottrarsi a una forza per lui irresistibile (in proposito si dice che il soggetto non agit, sed agitur), ma anche con il dato normativo, giacchè, da una parte, l'art. 46 c.p. enuclea un'ipotesi speciale di forza maggiore disciplinando il costringimento fisico, peraltro esplicitandone i caratteri e, dall'altra, l'art. 54 c.p. regola l'ipotesi diversa in cui la volontà dell'autore sia coartata in modo non assoluto bensì relativo, residuando in capo al soggetto un margine di scelta.

1.3.3. Applicando tali principi al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10-ter, la sentenza Mondini, alla cui motivazione si rimanda per la ricostruzione sistematica, ha affermato la forza maggiore sussiste solo e in tutti quei casi in cui la realizzazione dell'evento stesso o la consumazione della condotta antigiuridica è dovuta all'assoluta ed incolpevole impossibilità dell'agente di uniformarsi al comando, mai quando egli si trovi già in condizioni di illegittimità.

Poichè la forza maggiore postula la individuazione di un fatto imponderabile, imprevisto ed imprevedibile, che esula del tutto dalla condotta dell'agente, sì da rendere ineluttabile il verificarsi dell'evento, non potendo ricollegarsi in alcun modo ad un'azione od omissione cosciente e volontaria dell'agente, la Corte di Cassazione ha sempre escluso 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).

1.3.4. Nello stesso solco si pone la sentenza di Sez. 3 del 13 novembre 2018, n. 12906, Canella, citata dalla difesa, che ha affermato che il reato di omesso versamento IVA è integrato dalla scelta consapevole di omettere i versamenti dovuti, non rilevando la circostanza che la società attraversi una fase di criticità e destini risorse finanziarie per far fronte al pagamento di debiti ritenuti più urgenti, elemento che rientra nell'ordinario rischio di impresa e che non può certamente comportare l'inadempimento dell'obbligazione fiscale contratta con l'erario.

La sentenza Canella ha poi aggiunto che "Tale elemento può rilevare come causa di forza maggiore di cui all'art. 45 c.p., solo se siano assolti gli oneri di allegazione idonei a dimostrare non solo l'asserita crisi di liquidità, ma anche che detta crisi non sarebbe stata fronteggiabile tramite il ricorso ad apposite procedure da valutarsi in concreto, non ultimo il ricorso al credito bancario. L'imprenditore deve quindi provare di aver posto in essere, senza successo per causa a lui non imputabile, tutte le misure (anche sfavorevoli per il proprio patrimonio personale) idonee a reperire la liquidità necessari per adempiere il proprio debito fiscale...".

1.3.5. Con riferimento ad altra ipotesi di reato, Sez. 3, n. 43811 del 10/04/2017, Agozzino, Rv. 271189 - 01, ha affermato che il reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali ed assistenziali è a dolo generico, ed è integrato dalla consapevole scelta di omettere i versamenti dovuti, ravvisabile anche qualora il datore di lavoro, in presenza di una situazione di difficoltà economica, abbia deciso di dare preferenza al pagamento degli emolumenti ai dipendenti ed alla manutenzione dei mezzi destinati allo svolgimento dell'attività di impresa, e di

pretermettere il versamento delle ritenute all'erario, essendo suo onere quello di ripartire le risorse esistenti all'atto della corresponsione delle retribuzioni in modo da adempiere al proprio obbligo contributivo, anche se ciò comporta l'impossibilità di pagare i compensi nel loro intero ammontare.

1.4. Va poi ricordato che Sez. U, n. 37424 del 28/03/2103, Romano, Rv. 255757, hanno affermato che 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'obbligo di accantonamento è strettamente collegato alla natura giuridica di profitto del reato delle somme non versate a titolo di Iva.

1.5. Di tale profitto, infatti, è prevista la confisca obbligatoria D.Lgs. n. 74 del 2000, ex art. 12-bis, anche per equivalente; le somme non versate a titolo di Iva, pertanto, sono destinate in caso di condanna ad essere sottratte al patrimonio del reo, essendo già a monte destinate alla collettività. Nè è possibile che consentire che l'autore del reato possa autofinanziarsi con risorse non proprie, con quelle destinate alla collettività, percependo così il profitto illecito del reato e reimpiegandolo, sottraendolo così anche alla confisca obbligatoria.

1.6. Per come ricostruiti i fatti in sentenza, non può minimamente ritenersi sussistente la forza maggiore nè inesistente il dolo.

La crisi aziendale risalirebbe al 2008, quindi non era affatto un evento imprevisto ed imprevedibile nel 2010 e nel 2011, anni in cui è maturato il debito iva ed in cui scadeva il termine lungo per il pagamento; le perdite secondo quanto riportato in sentenza, erano in diminuzione dal 2008, e nell'esercizio 2010, come notato dalla Corte di appello, erano di Euro 167.000.

A fronte dell'analisi dei dati documentali la Corte di appello ha ritenuto che la crisi aziendale non fosse assoluta; che l'omesso versamento dell'iva fu solo il frutto della scelta volontaria e discrezionale dell'imprenditore, il quale, pur avendo le risorse, essendo risultato provato che l'iva da versare era entrata nel patrimonio sociale, aveva scelto di pagare altri creditori. Dunque, la motivazione è del tutto immune da vizi ed ha correttamente applicato i principi di diritto prima enucleati, dimostrando la sussistenza del dolo.

2. Il secondo motivo è fondato limitatamente alla pena accessoria dell'interdizione degli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 12.

Le pene accessorie di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 12, comma 2, lett. b), c) sono state applicate nel minimo e non possono essere ridotte ulteriormente. La durata della pena accessoria di cui alla lett. d) è fissa e non può essere modificata.

2.1. La durata della pena accessoria di cui alla lett. a) fu fissata in primo grado in misura pari alla pena inflitta, tenuto conto dell'orientamento di Sez. 3, n. 14954 del 02/12/2014, rv. 263045.

2.2. Tale orientamento è stato però superato dall'interpretazione, anche costituzionalmente orientata, espressa da Sez. U, con la sentenza n. 28910 del 28/02/2019, Suraci, Rv. 276286 - 01, per cui "La durata delle pene accessorie per le quali la legge stabilisce, in misura non fissa, un limite di durata minimo ed uno massimo, ovvero uno soltanto di essi, deve essere determinata in concreto dal giudice in base ai criteri di cui all'art. 133 c.p. e non rapportata, invece, alla durata della pena principale inflitta ex art. 37 c.p.".

In motivazione le Sezioni Unite hanno affermato che la regola della equiparazione meccanica della durata della pena accessoria a quella della pena principale in concreto inflitta assume una funzione residuale, cui fare ricorso nei casi in cui la legge in astratto sia priva di qualsiasi indicazione sul profilo temporale che circoscriva e guidi l'esercizio del potere dosimetrico del giudice.

Ne consegue che la durata della pena accessoria deve essere rideterminata secondo il nuovo orientamento delle Sezioni Unite.

2.3. Ritiene la Corte che, ai sensi dell'art. 620 c.p.p., lett. l), tenuto conto di quanto riportato nelle sentenze di merito, può procedersi alla rideterminazione della pena accessoria nel minimo di mesi 6, secondo il criterio già adoperato per le altre pene accessorie.

Pertanto, il ricorso può essere accolto limitatamente alla durata della pena accessoria dell'interdizione degli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 12, lett. a) la cui durata si riduce a 6 mesi.

Va infine rilevato che il termine di prescrizione non è decorso, dovendo essere considerato anche il periodo di sospensione della prescrizione dal 12 giugno 2014 al 9 aprile 2015, per 301 giorni. Il termine decorrerebbe dal 23 aprile 2020.

P.Q.M.

Annulla senza rinvio la sentenza impugnata limitatamente alla durata della sanzione accessoria dell'interdizione degli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese, durata che ridetermina in mesi 6.

Rigetta il ricorso nel resto.

Così deciso in Roma, il 4 ottobre 2019.

Depositato in Cancelleria il 11 dicembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza