



**CASS. PEN. SEZ. III, SENT., (UD. 29/01/2020) 10-06-2020, N.
17806**



**IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TERZA PENALE**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:
Dott. LAPALORCIA Grazia - Presidente -
Dott. ANDREAZZA Gastone - rel. Consigliere -
Dott. DI STASI Antonella - Consigliere -
Dott. SEMERARO Luca - Consigliere -
Dott. CORBO Antonio - Consigliere -
ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso proposto da:
T.M., nato a (OMISSIS);
avverso la sentenza del 27/02/2019 della CORTE APPELLO di L'AQUILA;
visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;
udita la relazione svolta dal Consigliere Dr. GASTONE ANDREAZZA;
udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Dr. CUOMO
LUIGI, che ha concluso chiedendo l'inammissibilità del ricorso;
udito il difensore Avv. G. Salvatore, in sostituzione dell'Avv. G. Milia, che ha
chiesto l'accoglimento.

Svolgimento del processo

1. T.M. ha proposto ricorso avverso la sentenza della Corte di Appello de L'Aquila del 27/02/2019, con cui è stata confermata la sentenza del Tribunale di Chieti che aveva condannato l'imputato alla pena finale di mesi quattro di reclusione, oltre alle sanzioni accessorie ed al pagamento delle spese processuali, per il reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10 ter perchè, nella qualità di legale rappresentante della SOCIETA' ABRUZZESE AUTOTRASPORTI S.r.l., ometteva di versare nei termini di legge l'IVA, nella misura di Euro 2.029.939,00, dovuta in base alla dichiarazione annuale 2010 per l'anno d'imposta 2011.
2. Con il primo motivo deduce la violazione del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10 ter, per avere, la Corte territoriale, omesso di motivare in merito alla sussistenza di penale responsabilità in capo al ricorrente, adagiandosi apoditticamente sul quadro argomentativo del giudice di prime cure.



2. Con il secondo motivo di ricorso deduce inosservanza ed erronea applicazione del D.Lgs. cit., art. 10 ter, avendo il giudice erroneamente interpretato la fattispecie dell'omesso versamento considerando che l'elemento soggettivo del reato potesse determinarsi con riferimento a condotte cronologicamente antecedenti al momento consumativo del reato, esclusivamente rappresentato dall'omesso versamento.

Nello specifico, si deduce che la norma sanziona non l'omesso accantonamento dell'Iva incassata, come si evince dalla motivazione della sentenza, ma l'omesso versamento alla scadenza finale indipendentemente da ciò che il contribuente avrebbe potuto fare precedentemente, per ragioni di opportunità o convenienza e non per obbligo di legge.

Sicchè è solo rispetto a tale momento, e non al mancato accantonamento, che va verificato se il contribuente si sia rappresentato l'omesso versamento e lo abbia voluto.

3. Con il terzo motivo di ricorso eccepisce il travisamento della prova, l'omessa motivazione nonché l'inosservanza ed erronea applicazione del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10 ter.

La Corte ha infatti travisato il motivo difensivo relativo al mancato incasso dell'Iva, valorizzato non per sostenere la insussistenza della condotta materiale, bensì il mancato perfezionamento dell'elemento psicologico, stante appunto il mancato incasso di somme che non avrebbero potuto essere accantonate e versate alla scadenza del termine previsto dalla norma penale.

4. Con il quarto motivo deduce il travisamento della prova, l'omessa motivazione e la violazione dell'art. 10 ter cit., artt. 41 e 45 c.p. quanto alla ritenuta irrilevanza della crisi di impresa invocata al momento della scadenza per mancati pagamenti, essendosi invece accertato: che la crisi aveva avuto lunga durata; che effettivamente vi era stata una contrazione del mercato e degli incassi; che sempre la crisi era dovuta ad iniziative cautelari dell'Agenzia delle entrate che avevano determinato l'accesso a flussi finanziari delle banche, in tal modo essendo stata provata una causa di forza maggiore.

5. Con il quinto motivo deduce il travisamento della prova, l'omessa motivazione e la violazione dell'art. 10 ter cit., e artt. 41 e 45 c.p. quanto all'affermazione della sentenza circa il fatto che l'avvenuto pagamento degli stipendi avrebbe escluso di per sè la forza maggiore in quanto indicativo della suitas della condotta.

Richiama, a conforto, sentenza della stessa Corte territoriale che, con riferimento al periodo di imposta 2010, avrebbe riconosciuto l'insussistenza del dolo proprio in relazione all'intento di superare la crisi aziendale e di salvaguardare l'impresa perseguito con detto pagamento. Nè si sarebbe tenuto conto della richiesta, accolta, di rateizzazione di debiti fiscali già scaduti, quale indice della non volontaria sottrazione al versamento dell'Iva.

6. Con il sesto motivo deduce l'inosservanza ed erronea applicazione del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 13 in relazione all'art. 2 c.p., comma 4, quanto alla ritenuta non applicabilità della causa di esclusione della punibilità di cui all'art. 13 cit..

In particolare, per effetto della compensazione di diritto delle rispettive poste debitorie di contribuente ed Erario, avrebbe dovuto dichiararsi, in applicazione di orientamento di legittimità (di Cui alla sentenza n. 37083 del 2018) la estinzione del debito erariale in conseguenza dell'applicazione della causa di



esclusione della punibilità, non ostandovi il superamento del limite temporale della dichiarazione di apertura del dibattimento, in quanto la correlativa udienza sarebbe intervenuta prima della introduzione della causa di non punibilità del predetto art. 13. Nella specie, inoltre, la causa estintiva, a seguito della compensazione già ricordata, sarebbe maturata nel corso del giudizio, ovvero il 28/3/2017, essendo dunque illegittima la pronuncia di affermata tardività della stessa.

Motivi della decisione

1. Il primo motivo, con cui si invoca il difetto di motivazione della sentenza impugnata per avere la stessa aderito acriticamente a quella di primo grado, è inammissibile per genericità, essendosi limitata la censura a prospettare, senza alcun concreto riferimento, una rielaborazione acritica e, pertanto, immotivata, da parte della sentenza impugnata, delle argomentazioni del Tribunale, rielaborazione che, peraltro, laddove si voglia comunque esaminare il contenuto della sentenza impugnata, non trova alcun fondamento nella specie avendo i giudici della Corte territoriale risposto puntualmente e specificamente a tutte le censure a suo tempo sollevate con l'atto di appello.

2. I motivi di ricorso dal secondo al quinto, tutti relativi alla pretesa impossibilità di adempiere il debito tributario, sia sotto il profilo dell'elemento soggettivo del reato sia sotto quello della forza maggiore, e, dunque, congiuntamente esaminabili, sono complessivamente infondati.

Va anzitutto premesso che, come correttamente argomentato dalla sentenza impugnata, l'obbligo di indicazione nella dichiarazione e di versamento della relativa imposta non deriva, nel segno di un costante orientamento di questa Corte, dall'effettiva riscossione del corrispettivo, ma dalla emissione, quand'anche antecedente a tale riscossione, della fattura (da ultimo Sez. 3, n. 41070 del 27/06/2019, Felisio, Rv. 277939; Sez. 3, n. 6220 del 23/01/2018, Ventura, Rv. 272069); sicchè appaiono manifestamente infondate le argomentazioni in ricorso che, sia pure sotto il profilo dell'elemento soggettivo, a tale mancata riscossione continuano a fare riferimento onde pretendere di escludere il reato.

Quanto poi alla dedotta impossibilità di far fronte al versamento in ragione della crisi di liquidità, anche in tal caso correttamente la sentenza ha evidenziato, nel solco del costante indirizzo di questa Corte, la necessità di assolvere, da parte dell'interessato, a puntuali oneri di allegazione che devono investire non solo l'aspetto della non imputabilità al contribuente della improvvisa crisi economica, "ma anche quello delle necessità di adottare le misure idonee a fronteggiarla, anche attingendo al proprio personale patrimonio (si vedano, tra le tante, Sez.3, n. 20266 del 08/04/2014, P.G. in proc.- Zanchi, Rv. 259190; Sez. 3, n. 5467/14 del 05/12/2013, Mercutello, Rv. 258055); in tale ambito la sentenza ha quindi fatto riferimento alle risultanze dell'istruzione dibattimentale relative, da un lato, ad una generica crisi d'impresa, come riferita dai testi a discarico e, dall'altro, alla scelta imprenditoriale di pagare le scadenze più imminenti trascurando i debiti erariali, tale fatto, anzi dimostrando, comunque, la suites della condotta e la mancanza, inoltre, di qualsiasi causa di forza maggiore.

A fronte di ciò il ricorrente si è sostanzialmente limitato a reiterare le doglianze poste con l'atto di appello, compiutamente disattese dalla sentenza impugnata



anche, ancora una volta senza alcun riferimento all'intervenuta allegazione di dette circostanze.

Nè è esatto che la sentenza impugnata abbia indebitamente anticipato la consumazione del reato ad un momento anteriore rispetto a quello del mancato versamento dell'Iva dovuta, avendo invece, in coerenza con gli indirizzi appena ricordati, valutato appunto, sotto il profilo della prova dell'elemento psicologico, la mancata allegazione delle circostanze appena sopra ricordate.

3. Il sesto motivo è inammissibile.

La doglianza proposta, con cui si lamenta la mancata applicazione della causa di esclusione della punibilità di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 13, muove dal presupposto implicito, ed anzi dato "per scontato", secondo cui la "compensazione di diritto" del debito Iva con crediti del contribuente, che nella specie sarebbe intervenuta, sarebbe tale da integrare la nozione di "integrale pagamento" dei debiti tributari di cui all'art. 13 cit..

Tale aspetto, logicamente precedente rispetto ad ogni altro, ed in particolare, alla questione della tardività o meno del pagamento rispetto alla entrata in vigore del novellato art. 13 in rapporto alla dichiarazione di apertura del dibattimento, va dunque esaminato prioritariamente.

Sul punto deve allora ritenersi che la compensazione invocata dal ricorrente non sia funzionale all'applicabilità della causa di esclusione della punibilità di cui all'art. 13.

Va anzitutto escluso, in generale, che la compensazione di diritto, ove maturata prima della scadenza dell'obbligo di versamento dell'Iva, sia idonea ad estinguere in radice il debito stesso sicchè non potrebbe parlarsi, evidentemente, ai sensi dell'art. 13, del pagamento di un debito che sarebbe, già di per sè, inesistente.

In secondo luogo, e muovendo allora dall'ipotesi che, invece, la compensazione di specie sia maturata (come parrebbe ricavabile dalla sentenza impugnata, che fa riferimento a crediti per il periodo d'imposta 2016) successivamente alla scadenza dell'obbligo di versamento, va rilevato che il dettato dell'art. 13 cit., che fa espresso riferimento al "pagamento", in esso Includendo anche ipotesi specifiche derivanti da istituti di natura conciliativa, non consente di includervi l'ipotesi della compensazione legale che, come noto, rientra, per espressa qualificazione del codice civile, tra i "modi di estinzione dell'obbligazioni diversi dall'adempimento", ovvero, in altri termini, diversi proprio dal pagamento.

In definitiva, dunque, anche a volere accogliere la prospettiva da cui muove il ricorrente, va esclusa in radice la applicabilità dell'art. 13 cit. ancor prima e indipendentemente dalla questione di carattere "intertemporale".

Il ricorso va dunque rigettato con conseguente condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali.

P.Q.M.

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

Così deciso in Roma, il 29 gennaio 2020.

Depositato in Cancelleria il 10 giugno 2020