

Omesso versamento IVA e pagamento dei lavoratori dipendenti: opera la scriminante ex art. 51 c.p.?

(Cass. Pen., sez. III, sent. 28 gennaio 2020 – 3 marzo 2020, n. 8519)

L'omesso versamento IVA non può essere giustificato ex art. 51 c.p. dal pagamento degli stipendi dei lavoratori dipendenti, in quanto l'ordine di preferenza in tema di crediti prededucibili, che impone l'adempimento prioritario dei crediti da lavoro dipendente rispetto ai crediti erariali, vige nel solo ambito delle procedure esecutive e fallimentari e non può essere richiamato in contesti diversi.

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. SARNO Giulio - Presidente -

Dott. GALTERIO Donatella - Consigliere -

Dott. CERRONI Claudio - rel. Consigliere -

Dott. DI STASI Antonella - Consigliere -

Dott. REYNAUD Gianni Filippo - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

C.U., nato a (OMISSIS);

avverso la sentenza del 30/05/2019 della Corte di Appello di Milano;

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere CERRONI Claudio;
udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore
generale Angelillis Ciro, che ha concluso chiedendo
l'inammissibilità del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 30 maggio 2019 la Corte di Appello di Milano ha confermato la sentenza del 3 ottobre 2018 del Tribunale di Lodi, in forza della quale C.U., nella qualità di legale rappresentante della s.r.l. (OMISSIS) corrente in (OMISSIS), è stato condannato - unitamente alle sanzioni accessorie - alla pena, sospesa, di mesi quattro di reclusione per il reato di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 10-ter, in relazione all'annualità 2010, per un ammontare complessivo di Euro 486.689 di imposta non versata.

2. Avverso la predetta decisione è stato proposto ricorso per cassazione articolato su quattro motivi di impugnazione ed un motivo aggiunto (col quale peraltro è stata modificata nel 27 giugno 2019, in luogo dell'erronea indicazione del 27 maggio 2019, la data dell'eccepita prescrizione, questione già proposta in via preliminare in sede di impugnazione).

2.1. Col primo motivo il ricorrente ha dedotto l'illogicità della motivazione in merito alla sussistenza dell'elemento intenzionale della condotta. In particolare, non contestata ovviamente la piena conoscenza del debito Iva, la scelta di pagare i dipendenti - aventi grado poziore rispetto al credito fiscale - era stata dettata dal tentativo di non fermare l'attività e quindi di non avere la possibilità di pagare i debiti pregressi, mentre la scelta del mancato accantonamento avrebbe dovuto semmai essere addebitata al precedente amministratore.

2.2. Col secondo motivo, quanto alla violazione di legge in ordine all'accettazione del rischio dell'evento, poteva al più sostenersi che il ricorrente avesse il dubbio, al momento dell'accettazione della carica, di non essere in grado di fare fronte al debito, ma non poteva essere affermato che egli avesse certezza dell'evento accettandone il rischio. Sì che l'imputato doveva essere assolto perchè il fatto non costituiva reato.

2.3. Col terzo motivo è stata dedotta la mancanza di motivazione circa il rilievo che il reato contestato richiedeva, in tal modo aderendo al prospettato evento, l'effettiva volontà di omettere il versamento dell'Iva dovuta.

2.4. Col quarto motivo è stata dedotta l'erronea applicazione della legge penale, atteso il dubbio sulla sussistenza di possibili alternative rispetto all'affermazione dell'elemento intenzionale. Al contrario,

il provvedimento impugnato non aveva considerato se la sussistenza dell'elemento intenzionale fosse certa oltre ogni ragionevole dubbio, non argomentando al riguardo.

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

CONSIDERATO IN DIRITTO

4. Il ricorso è inammissibile.

4.1. In via preliminare, va in sè condiviso il rilievo contenuto nel motivo aggiunto, sì che in effetti il termine di prescrizione del reato andava correttamente fissato nel 27 giugno 2019. In concreto, peraltro, la correzione è ininfluyente ai fini del giudizio (v. *infra*).

4.2. Per quanto riguarda l'impugnazione complessivamente proposta (i cui motivi possono essere esaminati congiuntamente stante la loro sostanziale sovrapposibilità), e tenuto conto che non vi è naturalmente questione circa il mancato tempestivo pagamento dell'imposta dovuta, già la Corte territoriale aveva osservato che risponde altresì del reato di omesso versamento di IVA, quantomeno a titolo di dolo eventuale, il soggetto che, subentrando ad altri nella carica di amministratore o liquidatore di una società di capitali dopo la presentazione della dichiarazione di imposta e prima della scadenza del versamento, omette di versare all'Erario le somme dovute sulla base della dichiarazione medesima, senza compiere il previo controllo di natura puramente contabile sugli ultimi adempimenti fiscali, in quanto attraverso tale condotta lo stesso si espone volontariamente a tutte le conseguenze che possono derivare da pregresse inadempienze (Sez. 3, n. 34927 del 24/06/2015, Alfieri, Rv. 264882; Sez. 3, n. 38687 del 04/06/2014, Decataldo, Rv. 260390; Sez. 3, n. 3636 del 09/10/2013, dep. 2014, Stocco, Rv. 259092). In specie, a maggior ragione, all'odierno ricorrente risale anzi la stessa presentazione della dichiarazione fiscale, e quindi ben conosciuto doveva essere l'obbligo fiscale (nè, per vero, il ricorrente lo ha inteso disconoscere in sè).

4.2.1. Tra l'altro, per completezza va altresì osservato che ai fini della configurabilità del reato di omesso versamento di Iva non assume neppure rilevanza, nè sul piano dell'elemento soggettivo, nè su quello della esigibilità della condotta, la mera presentazione della domanda di ammissione al concordato preventivo, perchè essa non impedisce il pagamento dei debiti tributari che vengano a scadere successivamente alla sua presentazione ma prima dell'adozione di provvedimenti da parte del tribunale (Sez. 3, n. 39310 del 17/05/2019, Lolli, Rv. 277171; Sez. 3, n. 49795 del 23/05/2018, G., Rv. 274199). Tutto ciò in quanto la colpevolezza del contribuente non è esclusa dalla crisi di liquidità 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).

Contrariamente ai rilievi del ricorrente, poi, l'omesso versamento dell'Iva non può essere giustificato, ai sensi dell'art. 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 (art. 2777 c.c.) rispetto ai crediti erariali (art. 2778 c.c.), vige nel solo ambito delle procedure esecutive e fallimentari e non può 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).

In conseguenza di ciò, in definitiva non rileva quale causa di forza maggiore per il legale rappresentante di un'impresa lo stato di dissesto imputabile alla precedente gestione, quando risulta che l'agente al momento del suo subentro nella carica aveva la consapevolezza della crisi di liquidità e non era nell'impossibilità a lui non ascrivibile di intraprendere alcuna iniziativa per fronteggiare tale situazione (Sez. 3, n. 43599 del 09/09/2015, Mondini, Rv. 265262). Sì che, nel reato di omesso versamento di Iva, ed ai fini dell'esclusione della colpevolezza, è irrilevante la crisi di liquidità 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 (Sez. 3, n. 2614 del 06/11/2013, dep. 2014, Saibene, Rv. 258595).

4.2.2. Alla stregua dei rilievi che precedono, pertanto, perdono del tutto consistenza i profili di censura azionati.

Da un lato, infatti, è pacifico che siano state operate scelte diverse, magari anche teoricamente tese al rilancio aziendale, rispetto a quella di adempiere al debito fiscale. Non vi è peraltro questione sul fatto che esse sono rimaste estranee al sistema e quindi irrilevanti ai fini della verifica della responsabilità penale, attesa la piena consapevolezza di violare il precetto omettendo il pagamento dovuto.

Ai fini infatti della sussistenza del reato non è richiesto il fine di evasione, tantomeno l'intima adesione del soggetto alla volontà di violare il precetto, il dolo del reato in questione essendo integrato dalla condotta omissiva posta in essere nella consapevolezza della sua illiceità, 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 è tale da determinarlo incoercibilmente (*vis maior cui resisti non potest*) verso la realizzazione di una determinata condotta, attiva od omissiva, la quale, conseguentemente, non può essergli giuridicamente attribuita (in questa direzione Sez. 5, n. 23026 del 03/04/2017, Mastroli, Rv. 270145).

4.2.3. 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 liquidità, quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà 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 è dovuta all'assoluta ed incolpevole impossibilità dell'agente di uniformarsi al comando, e non può quindi ricollegarsi in alcun modo ad un'azione od omissione cosciente e volontaria dell'agente.

In tal modo è stato 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).

Nei reati omissivi integra pertanto 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). Sì che: a) il margine di scelta esclude sempre la forza maggiore perchè non esclude la *suitas* della condotta; b) la mancanza di provvista necessaria all'adempimento dell'obbligazione tributaria penalmente rilevante non può pertanto essere addotta a sostegno della forza maggiore quando sia comunque il frutto di una scelta politica imprenditoriale volta a fronteggiare una crisi di liquidità; c) non si può 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 illegittimità; d) 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.

4.2.4. Il provvedimento impugnato ha così evocato la realizzazione di altre scelte imprenditoriali.

D'altronde 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).

4.3. Del tutto correttamente, pertanto, la Corte territoriale ha così richiamato le differenti scelte imprenditoriali compiute, legate in particolare al pagamento dei dipendenti, nonchè la piena consapevolezza dell'omissione e l'opzione altresì di emettere fatture pur senza avere ricevuto il corrispettivo (v. anche supra), infine sottolineando come non fossero state neppure allegate eventuali iniziative idonee al reperimento delle risorse necessarie a fare fronte al debito erariale.

5. La manifesta infondatezza dell'impugnazione, che in realtà neppure si confronta appieno col contenuto argomentativo della sentenza (cfr. Sez. 4, n. 38202 del 07/07/2016, Ruci, Rv. 267611),

comporta pertanto la mancata instaurazione del rapporto processuale, e quindi l'inammissibilità del ricorso.

Ne consegue pertanto l'irrilevanza (v. supra) dell'eventuale maturazione medio tempore della prescrizione del reato.

Tenuto infine conto della sentenza 13 giugno 2000, n. 186, della Corte costituzionale e rilevato che, nella fattispecie, non sussistono elementi per ritenere che "la parte abbia proposto il ricorso senza versare in colpa nella determinazione della causa di inammissibilità", alla declaratoria dell'inammissibilità medesima consegue, a norma dell'art. 616 c.p.p., l'onere delle spese del procedimento nonché quello del versamento della somma, in favore della Cassa delle ammende, equitativamente fissata in Euro 2.000,00.

P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali e della somma di Euro duemila in favore della Cassa delle Ammende.

Così deciso in Roma, il 28 gennaio 2020.

Depositato in Cancelleria il 3 marzo 2020.