

Penale Sent. Sez. 3 Num. 6220 Anno 2018

Presidente: ANDREAZZA GASTONE

Relatore: SCARCELLA ALESSIO

Data Udiienza: 23/01/2018

SENTENZA

Sul ricorso proposto da:

- VENTURA ANTONIO, n. 18/10/1967 a Caccamo

avverso la sentenza della Corte d'appello di MILANO in data 27/04/2017;

visti gli atti, il provvedimento denunciato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal consigliere Alessio Scarcella;

udita la requisitoria del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. G. Pratola, che ha chiesto il rigetto del ricorso;

udite, per il ricorrente, le conclusioni del difensore, Avv. Franco Marco, che ha chiesto accogliersi il ricorso;

6
04



RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 27.04.2017, depositata in data 28.04.2017, la Corte d'appello di Milano confermava la sentenza emessa in data 11.09.2014 dal tribunale di Monza, appellata dal Ventura, che lo aveva condannato alla pena condizionalmente sospesa di 1 anno di reclusione, in esito al rito abbreviato, in quanto riconosciuto colpevole del reato di omesso versamento IVA, in quanto, nella qualità di legale rappresentante della Global Watch Industries in liquidazione, ometteva di versare l'IVA dovuta in relazione al periodo di imposta 2010, per un ammontare complessivo di € 574.331,00 in relazione a fatto contestato come commesso secondo le modalità esecutive e spazio - temporali meglio descritte nel capo di imputazione, in data 27.12.2011.

2. Contro la sentenza ha proposto ricorso per cassazione l'imputato, a mezzo del difensore di fiducia iscritto all'albo ex art. 613 c.p.p., prospettando tre motivi, di seguito enunciati nei limiti strettamente necessari per la motivazione ex art. 173 disp. att. cod. proc. pen.

2.1. Deduce, con il primo ed il secondo motivo - che, attesa l'omogeneità dei profili di doglianza mossi e tenuto conto dell'intima connessione delle censure svolte, meritano congiunta illustrazione -, il vizio di cui all'art. 606, lett. b) ed e), c.p.p., per violazione dell'art. 43, cod. pen., con riferimento all'errata applicazione della legge penale in punto di elemento psicologico del reato e correlato vizio di mancanza assoluta di motivazione o di motivazione apparente sulla questione dell'esigibilità in concreto della pretesa tributaria.

In sintesi, sostiene la difesa del ricorrente, dopo aver premesso che la Corte d'appello ben aveva individuato gli elementi caratterizzanti la fattispecie concreta (strettissimo lasso di tempo intercorso tra l'assunzione della carica di amministratore unico da parte dell'imputato ed il termine per il versamento IVA; situazione di crisi finanziaria in cui versava la società; assenza in cassa della liquidità necessaria per adempiere il debito tributario determinata da altri, ossia dal precedente amministratore che avrebbe reso impossibile al nuovo amministratore uniformare la propria condotta al precetto penale), ~~sostiene~~ che la questione giuridica su cui la Corte d'appello era chiamata a pronunciarsi era se fosse o meno esigibile per il nuovo amministratore accantonare una quantità di denaro sufficiente a far fronte, entro il 27 dicembre, all'obbligo di versare l'IVA dell'anno precedente; si censura, sul punto, la motivazione della Corte territoriale che aveva escluso l'inesigibilità

della condotta in capo all'imputato affermando che l'imputato avrebbe potuto rassegnare le dimissioni una volta svolte le verifiche del caso, salvo dimostrare l'assoluta impossibilità della verifica della contabilità della società o la falsità dei dati contabili; si censura, inoltre la sentenza laddove ha screditato l'elemento a discarico rappresentato dagli ingenti crediti vantati dalla società, ritenendo che la stessa avrebbe dovuto comunque essere versata con il criterio di competenza; più specificamente, le censure attingono, da un lato, l'assenza del dolo generico normativamente richiesto e, dall'altro, l'insostenibilità del c.d. dolo eventuale con riferimento al reato di omesso versamento IVA.

2.1.1. Quanto al primo profilo il ricorrente, dopo aver svolto alcune considerazioni sulla struttura del reato in esame, sostiene che il fatto ascritto all'imputato apparirebbe sfornito del necessario dolo generico sulla base di alcuni elementi (subentro dell'imputato in una gestione societaria altrui che non avrebbe proceduto agli accantonamenti; ristretto lasso temporale del subentro, in quanto l'assunzione della carica di a.u. risale al 16.12.2011, con conseguente impossibilità di adempiere il debito tributario giacché la società non disponeva della liquidità necessaria in ragione di una crisi provocata dalla precedente gestione; il ricorrente non avrebbe dato causa alla assenza di liquidità, dunque ben poteva invocare l'assoluta impossibilità di adempiere il debito di imposta, avendo assolto agli oneri di allegazione richiesti dalla giurisprudenza, richiamando la sentenza n. 15723/2016, sia per aver consegnato le scritture contabili della società dimostrative dell'incapienza delle casse societarie quanto al debito tributario, sia per aver provato che, in relazione alla data della sua nomina quale a.u. avvenuta il 16.12.2011, all'imputato non poteva essere attribuita la responsabilità del dissesto, sia infine per aver fornito evidenze sulla sua successiva gestione, improntata alla diligenza richiesta dall'art. 2392 cod. civ., tanto da aver chiesto la messa in liquidazione della società non appena resosi conto dell'impossibilità per la società di proseguire l'attività); in particolare, si sostiene, proprio lo strettissimo lasso di tempo intercorso tra la nomina ad a.u. ed il termine di legge per il versamento costituirebbe di per sé la prova dell'impossibilità non ascrivibile all'imputato, di intraprendere alcuna iniziativa per fronteggiare la situazione di crisi finanziaria; il richiamo in sentenza al c.d. criterio di competenza non rileverebbe, in quanto non era esigibile, dal soggetto su cui incombe il dovere di adempiere, la risoluzione di così gravi problemi nel corso di una sola settimana.

2.1.2. Quanto al secondo profilo, si censura la sentenza laddove ritiene comunque punibile l'imputato a titolo di dolo eventuale; sul punto, la difesa segnala l'esistenza di un contrasto giurisprudenziale di legittimità, rilevando che a fronte di decisioni (il riferimento, in ricorso, è alla sentenza n. 4631/2016, non massimata) secondo cui risponde del reato di omesso versamento di IVA, anche il soggetto che, subentrando ad altri nella carica di amministratore o liquidatore di una società di capitali, dopo la presentazione della dichiarazione d'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, si registrano altre decisioni (il riferimento, in ricorso, è alla sentenza n.21607/2015, non massimata), secondo cui, invece, la rilevata struttura mista della fattispecie (commissiva, quanto alla presentazione della dichiarazione; omissiva, quanto al mancato versamento, momento che qualifica la rilevanza penale del fatto), impedisce di ritenere punibile il delitto *de quo* a titolo di dolo eventuale nei casi nei quali il soggetto tenuto all'adempimento fiscale penalmente rilevante (cioè a versare l'IVA dichiarata) sia un soggetto diverso da quello che aveva posto in essere l'adempimento fiscale non ancora penalmente rilevante; si aggiunge in ricorso che a tale ultimo approdo sarebbe pervenuta anche giurisprudenza successiva di questa Corte (il riferimento è alla sentenza n. 15235/2017, che, in fattispecie analoga a quella qui esaminata, ha annullato con rinvio la condanna del soggetto che aveva assunto la carica di amministratore appena tre mesi prima della scadenza, al punto da aver proposto poco dopo istanza di concordato preventivo), anche segnalando come anche quelle decisioni (il riferimento, in ricorso, è alla sentenza n. 9686/2017, non massimata) che si iscrivono nel più rigoroso orientamento, riconoscono l'applicabilità del dolo eventuale 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; orbene, si sostiene, che, nel caso in esame, la condotta del ricorrente sarebbe sorretta da colpa e non già rimproverabile a titolo di dolo eventuale; in altri termini, il nuovo amministratore sarebbe stato consapevole della situazione di crisi societaria all'atto dell'assunzione della carica e consapevole dell'ingente ammontare dell'IVA che sarebbe dovuta derivare dai crediti vantati dalla società; tale condotta tuttavia qualificerebbe la sua condotta come imprudente per aver accettato la carica di una società che versava in una situazione di crisi conclamata, ma non avrebbe accettato consapevolmente l'alta probabilità della commissione di un reato nel

perseguimento dei suoi obiettivi professionali, potendosi solo rimproverare al medesimo di aver assunto imprudentemente la carica gestoria di una società che, in astratto, vantava ingenti crediti sufficienti a consentirgli, anche attraverso una procedura conciliativa, di sanare il debito tributario; conclusivamente, si sostiene che l'imputato non sarebbe punibile a titolo di dolo eventuale, anche alla luce della decisione delle Sezioni Unite n. 38343/2014 sul caso Thyssenkrupp, essendosi quindi egli convinto per colpa che i crediti da essa vantati avrebbero evitato la commissione dell'illecito.

2.1.3. Il ricorrente, peraltro, si duole dell'apparenza della motivazione laddove ha respinto la tesi della c.d. inesigibilità in concreto della condotta di adempimento della pretesa tributaria richiamando il c.d. criterio di competenza; sul punto, si sostiene, il riferimento al predetto criterio sarebbe inconferente, e, inoltre, la Corte d'appello avrebbe dovuto valutare l'esigibilità dell'adempimento tributario IVA da parte di un soggetto che non ha ricevuto dai propri clienti/fornitori il pagamento delle fatture emesse e, contestualmente, non abbia altri mezzi idonei (liquidità o attività liquidabili) a soddisfare la pur legittima pretesa dello Stato; i giudici di appello, diversamente, avrebbero errato nel ritenere esigibile la condotta e nell'omettere di indicare in base a quale principio giuridico il caso concreto era meritevole di sanzione penale; sostiene, conclusivamente, l'applicabilità anche in materia tributaria del principio generale di inesigibilità.

2.1.4. In subordine, infine, si chiede che il ricorso venga rimesso alle Sezioni Unite al fine di dirimere il contrasto giurisprudenziale relativo alla punibilità dell'amministratore subentrato che si sia trovato nell'impossibilità di adempiere al debito tributario a lui ascritto solo per aver assunto la carica di amministratore in prossimità della scadenza del termine di versamento del tributo (nella specie, il 27 dicembre dell'anno successivo alla presentazione della dichiarazione) nonostante non abbia dato causa ai mancati accantonamenti in vista del pagamento; si chiede, inoltre, che venga rimessa alle Sezioni Unite anche la questione dell'esatta portata del principio di inesigibilità in ambito penal - tributario, in particolare se possa considerarsi configurabile l'applicabilità dell'esimente rappresentata dall'inesigibilità soggettiva della condotta doverosa nei confronti del contribuente IVA sottoposto al regime di riscossione per competenza, il quale non abbia potuto adempiere al proprio obbligo tributario a causa del mancato ricevimento dei pagamenti a lui dovuti, generatori dell'IVA, in assenza di altri mezzi con cui fare prontamente fronte all'incombente.



2.3. Deduce, con il terzo motivo, il vizio di cui all'art. 606, lett. b), c.p.p., per violazione degli artt. 62-bis e 133, cod. pen., con riferimento all'entità del trattamento sanzionatorio.

In sintesi, sostiene la difesa del ricorrente, i giudici di appello avrebbero erroneamente ritenuto corretta la determinazione della pena indicata dal primo giudice in 1 anno e 6 mesi di reclusione, asserendo che la stessa si attestava vicino al minimo edittale di 1 anno di reclusione, nonostante il rilevante importo IVA non versata; nella specie, si osserva, la pena edittale minima era di 6 mesi di reclusione, dunque quella determinata dal primo giudice risultava pari al triplo di quella minima, e assai prossima al massimo edittale, fissato in 2 anni; a ciò, poi, si aggiunge, che i giudici di appello avrebbero dovuto valutare l'incidenza sul complessivo trattamento sanzionatorio delle modifiche introdotte sulla soglia di punibilità dal D. Lgs. n. 158 del 2015, che ha elevato ad € 250.000,00 detta soglia; sul punto, a sostegno della tesi, la difesa richiama giurisprudenza di questa Corte (il riferimento è alla sentenza n. 9936/2016), secondo cui, in tema di omesso versamento dell'Iva, il giudice dell'impugnazione, richiesto di riesaminare la misura della pena inflitta dal primo giudice nella vigenza della soglia di rilevanza penale della condotta pari ad euro 103.291,18, deve rivalutare la congruità del trattamento sanzionatorio alla luce del nuovo limite di euro 250.000 fissato dal D.Lgs. n. 158 del 2015, incidente sul complessivo ed oggettivo disvalore del fatto (Sez. 3, n. 9936 del 19/01/2016 - dep. 10/03/2016, Savino, Rv. 266631); quanto sopra travolgerebbe anche la correttezza della valutazione discrezionale operata dal giudice in merito al diniego delle attenuanti generiche, valutazione ancorata al rapporto tra il valore della soglia ed il valore del debito tributario non versato; diversamente, tenuto conto dei riflessi conseguenti alla richiamata novella legislativa, i giudici avrebbero dovuto valutare il comportamento successivo al reato (l'imputato ha provveduto a mettere in liquidazione la società; egli ha messo a disposizione delle autorità le scritture contabili per meglio illustrare la sua posizione, tenendo complessivamente una condotta processuale improntata a collaborazione).

CONSIDERATO IN DIRITTO

3. Il ricorso è fondato limitatamente al motivo relativo al trattamento sanzionatorio, mentre dev'essere rigettato nel resto.

4. Al fine di meglio lumeggiare le ragioni dell'approdo cui è pervenuto questo Collegio, deve essere sintetizzato, sui punti controversi, quanto argomentato dalla Corte d'appello.

Handwritten signature/initials.

4.1. In relazione al primo e secondo motivo di ricorso, in particolare, i giudici di appello si pongono effettivamente il problema se sia esigibile per il nuovo amministratore accantonare una quantità di denaro sufficiente a far fronte, entro il 27 dicembre, all'obbligo di versare l'IVA dell'anno precedente (v. pagg. 7/8). La risposta fornita dalla Corte territoriale è negativa. I giudici, dopo aver dato conto dei due orientamenti (quello, sostenuto in particolare dalla giurisprudenza di merito che, in consimili ipotesi, esclude la punibilità del nuovo amministratore ove l'inadempimento sia ascrivibile alla condotta del precedente amministratore che ha lasciato le "casse vuote" prima di abbandonare l'incarico, valorizzando il principio di rimproverabilità della violazione fatto proprio dalla Corte cost. con la sentenza n. 364/1988, con la conseguenza che, ove si ritenga diversamente, si finirebbe per rimproverare all'amministratore subentrato di non aver tenuto una condotta di fatto inesigibile; quello, invece, prevalso in dottrina e nella giurisprudenza di legittimità maggioritaria, che ritiene punibile il nuovo amministratore, ciò in quanto questi, all'atto di assumere l'incarico, deve premurarsi di verificare i conti della società ed accertare che i versamenti IVA siano avvenuti regolarmente, altrimenti assumendo il rischio di non poter versare l'IVA dovuta il successivo 27 dicembre), risolvono la questione affermando che l'unica alternativa che resta al nuovo amministratore, in questi casi, è la rinuncia ad assumersi l'incarico, ovvero, al limite, rassegnare tempestivamente le dimissioni prima del termine di scadenza del debito tributario, dovendo altrimenti rispondere dopo tale termine del reato in questione; nell'aderire alla giurisprudenza maggioritaria, i giudici di appello escludono che possa ravvisarsi nel caso in esame una vera e propria inesigibilità della condotta in capo al reo, il quale, si precisa in sentenza (pag. 8), ben avrebbe potuto rassegnare le dimissioni una volta svolte le verifiche del caso, salvo dimostrare – cosa che non sarebbe avvenuta nel caso in esame – l'assoluta impossibilità della verifica della contabilità societaria o la falsità dei dati contabili; a ciò, peraltro, i giudici di appello aggiungono un'ulteriore argomentazione, escludendo l'accogliibilità della tesi difensiva secondo cui non potrebbe esigersi dall'imputato il pagamento di un'imposta non riscossa a causa dei numerosi crediti non riscossi al 31.12.2010, pari ad una quota IVA complessivamente non riscossa di oltre 1 mln. di euro; sul punto, la Corte territoriale motiva evidenziando come in relazione al periodo di imposta 2010 l'IVA doveva essere versata con il criterio di competenza e non con il criterio di cassa; quanto, infine, al trattamento sanzionatorio ed al diniego delle attenuanti generiche, la Corte d'appello ricorda che il primo giudice aveva motivato il diniego delle stesse in considerazione della rilevante entità dell'omissione, condividendo tale giudizio richiamando giurisprudenza di legittimità (v. pag. 9); quanto all'entità della pena, infine, i giudici territoriali motivano

osservando che la pena base è stata determinata in misura vicina al minimo editale, ossia in 1 anno e 6 mesi di reclusione, rispetto al minimo di 1 anno di reclusione, nonostante il rilevante importo dell'IVA non versata.

5. Al cospetto del predetto apparato argomentativo, le censure difensive meritano rigetto in relazione ai primi due motivi.

Ed invero, quanto alla doglianza secondo cui il fatto ascritto all'imputato apparirebbe sfornito del necessario dolo generico sulla base degli elementi rappresentati (subentro dell'imputato in una gestione societaria altrui che non avrebbe proceduto agli accantonamenti; ristretto lasso temporale del subentro, in quanto l'assunzione della carica di a.u. risale al 16.12.2011, con conseguente impossibilità di adempiere il debito tributario giacché la società non disponeva della liquidità necessaria in ragione di una crisi provocata dalla precedente gestione; irresponsabilità del ricorrente rispetto all'assenza di liquidità, ben potendo invocare l'assoluta impossibilità di adempiere il debito di imposta, avendo assolto agli oneri di allegazione richiesti dalla giurisprudenza, richiamando la sentenza n. 15723/2016, sia per aver consegnato le scritture contabili della società dimostrative dell'incapienza delle casse societarie quanto al debito tributario, sia per aver provato che, in relazione alla data della sua nomina quale a.u. avvenuta il 16.12.2011, all'imputato non poteva essere attribuita la responsabilità del dissesto, sia infine per aver fornito evidenze sulla sua successiva gestione, improntata alla diligenza richiesta dall'art. 2392 cod. civ., tanto da aver chiesto la messa in liquidazione della società non appena resosi conto dell'impossibilità per la società di proseguire l'attività), e quanto alla connessa doglianza secondo cui si censura la sentenza laddove ritiene comunque punibile l'imputato a titolo di dolo eventuale, le stesse non possono essere condivise.

6. La sentenza impugnata fa infatti buon governo del costante *dictum* di questa Corte Suprema secondo cui ai fini della sussistenza del reato in esame non è necessario il dolo specifico, ovvero la volontà di evasione fiscale, ma basta il solo dolo generico. Ciò che rileva è la consapevolezza dell'imputato di non operare un versamento che sappia essere dovuto.

Le Sezioni Unite di questa Corte hanno precisato, all'esito di un'approfondita disamina della normativa tributaria in materia, proprio in tema di elemento soggettivo, che il reato in esame è punibile a titolo di dolo generico (Sez. Unite, n. 37424 del 28.3.2013, Romano, rv. 255758). Mentre, invero, molte delle condotte penalmente sanzionate dal D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, richiedono che il comporta-



mento illecito sia dettato dallo scopo specifico di evadere le imposte, questa specifica direzione della volontà illecita non emerge in alcun modo dal testo del D.lgs. n. 74 del 2000, art. 10 ter. Per la commissione del reato, basta, dunque, la coscienza e volontà del mancato versamento all'Erario. Tale coscienza e volontà deve investire anche la soglia, che è un elemento costitutivo del fatto, contribuendo a definirne il disvalore.

Le Sezioni Unite - va ricordato - scrivono, anche, nella citata sentenza 37424/13: "Non può essere invocata, per escludere la colpevolezza, la crisi di liquidità del soggetto attivo al momento della scadenza del termine lungo, ove non si dimostri che la stessa non dipenda dalla scelta (protrattasi, in sede di prima applicazione della norma, nella seconda metà del 2006) di non far debitamente fronte alla esigenza predetta". Questa Corte Suprema ha peraltro costantemente affermato in materia di responsabilità dell'amministratore (cfr. in particolare le sentenze 38687/2014 e 39437/2014) ^{il giudice} secondo cui colui che assume la carica di liquidatore al pari di chi assume quella di amministratore, si espone volontariamente a tutte le conseguenze che possono derivare da pregresse inadempienze.

Nelle società di capitali, come nel caso di specie, la responsabilità per i reati previsti dal D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, è attribuita all'amministratore (individuato secondo i criteri ex art. 2380 e ss., artt. 2455 e 2475 c.c.), ovvero a coloro che rappresentano e gestiscono l'ente. Costoro, in quanto tali, sono tenuti a presentare e sottoscrivere le dichiarazioni rilevanti per l'ordinamento tributario (D.lgs. n. 74 del 2000, art. 1, lett. c) ed e), adempiendo agli obblighi conseguenti.

7. Ebbene, come si anticipava, questa Corte di legittimità ha reiteratamente affermato la responsabilità per i reati tributari connessi alla carica sia in relazione alla figura dell'amministratore di società (sez. 3, n. 3636 del 9.10.2013 dep. il 27.1.2014, Stocco, rv. 259092) che del liquidatore che subentri ad altri nella carica dopo la presentazione della dichiarazione di imposta e prima della scadenza del versamento (sez. 3, n. 39687 del 4.6.2014, Decataldo, rv. 260390).

In quelle pronunce si è precisato, e va qui ribadito, che, sotto il profilo soggettivo, versa quantomeno in una situazione di dolo eventuale, e non in mera colpa, il soggetto che, subentrando ad altri dopo la dichiarazione di imposta e prima della scadenza del versamento, abbia assunto la carica di liquidatore, senza aver compiuto il previo controllo, di natura puramente documentale, sugli ultimi adempimenti fiscali.

Tutti i casi esaminati da questa Corte di legittimità si riferiscono proprio ad omessi versamenti a fronte di dichiarazioni operate dal precedente amministratore. In quei casi, come in questo, non si verteva, cioè, in materia di debito verso l'Erario

particolarmente remoto, occulto o di difficile accertamento poiché si trattava dell'IVA dovuta sulla base dell'ultima dichiarazione e quindi era sufficiente, prima di assumere la carica di amministratore o di liquidatore, chiedere in visione la dichiarazione e l'attestato di versamento all'erario dell'IVA a debito per adempiere nel termine stabilito al pagamento dell'obbligazione tributaria. Va pertanto ribadito che l'assunzione della carica di amministratore o di liquidatore comporta, per comune esperienza, una minima verifica della contabilità, dei bilanci e delle ultime dichiarazioni dei redditi, per cui, ove ciò non avvenga, è evidente che colui che subentra nelle quote e assume la carica si espone volontariamente a tutte le conseguenze che possono derivare da pregresse inadempienze. Il nuovo amministratore o il liquidatore, in altri termini, deve chiedere di visionare la documentazione fiscale - e nel caso che ci occupa non pare che sia essere stato difficile al Ventura, non avendo fornito alcuna indicazione probatoria in senso contrario, come ricordano i giudici territoriali - e ci sono verifiche assai semplici e coincidenti con i minimi riscontri d'obbligo che devono essere eseguiti prima del subentro nella carica in difetto delle quali egli accetta il rischio che ci possa essere qualcosa che non va di cui è chiamato a rispondere anche penalmente (sulla configurabilità del dolo eventuale: Sez. 3, n. 34927 del 24/06/2015 - dep. 18/08/2015, Alfieri, Rv. 264882; Sez. 3, n. 38687 del 04/06/2014 - dep. 23/09/2014, Decataldo, Rv. 260390; Sez. 3, n. 3636 del 09/10/2013 - dep. 27/01/2014, Stocco, Rv. 259092). Né, peraltro, può essere seguita la tesi sostenuta dalla difesa secondo cui sarebbe al più rimproverabile un atteggiamento imprudente al nuovo amministratore, con conseguente esclusione del dolo eventuale e configurabilità di una colpa (si intende, cosciente, atteso il richiamo alle Sezioni Unite *Thyssenkrupp* operato dalla difesa medesima).

Ed infatti, nel caso in esame (v. in termini la già citata sentenza Stocco) non può parlarsi di un addebito "colposo" poiché le verifiche in base alle quali il Ventura era in grado di apprendere che l'Iva emergente dalla dichiarazione non era stata versata e che conseguentemente il termine ultimo sarebbe scaduto il 27/12/2011 (ossia undici giorni dopo l'assunzione della carica di a.u.), erano invero assai semplici e coincidevano con i minimi riscontri d'obbligo che debbono essere eseguiti prima del subentro nella carica. In altre parole, si trattava di un debito (con conseguente obbligo di versamento) risultante dall'ultima dichiarazione fiscale e quindi facilmente costatabile. Ammesso che il Ventura non avesse eseguito neppure tale elementare riscontro, si tratta comunque di un fatto-reato addebitabile a titolo di dolo eventuale, quale sarebbe l'elemento psicologico di colui che (in ipotesi) acquista quote sociali e diviene amministratore di una s.r.l. senza alcun



previo controllo di natura puramente documentale almeno sugli ultimi adempimenti fiscali.

È a tale principio, pertanto, che risulta essersi conformata la Corte d'appello laddove ha escluso qualsiasi rilevanza agli argomenti dedotti dalla difesa, osservando come il nuovo amministratore ben avrebbe potuto rassegnare le dimissioni una volta svolte le verifiche del caso, salvo dimostrare – cosa che non sarebbe avvenuta nel caso in esame – l'assoluta impossibilità della verifica della contabilità societaria o la falsità dei dati contabili. A ciò, peraltro, deve essere aggiunto che la situazione concreta sottoposta all'esame di questa Corte consentiva di ritenere del tutto superflua l'esame dell'addebitabilità colposa del reato in questione, atteso che, nel caso di specie, nessuna negligenza o imprudenza risultava addebitabile al Ventura che, all'atto dell'assunzione dell'incarico, anzi, era: a) perfettamente consapevole dell'esatta situazione finanziaria della societaria; b) perfettamente consapevole della mancanza di liquidità necessaria all'assolvimento dell'obbligo tributario nel termine, assai prossimo, di undici giorni; c) perfettamente consapevole che alla data del 27.12.2011 sarebbe scaduto il termine di legge previsto per il versamento dell'IVA dichiarata. A fonte di tali "consapevolezze", nessun pregio può assumere la circostanza, peraltro fondata sulla mera labiale affermazione dell'imputato, di aver confidato che l'ammontare dei crediti societari sarebbe stato idoneo all'assolvimento dell'obbligo tributario, affermazione che, oltre a non essere supportata oggettivamente, risulta – essa sì – manifestamente illogica, essendo impensabile e irrazionale poter confidare di recuperare i crediti societari in undici giorni al fine di assolvere ad un debito tributario di così rilevante ammontare, peraltro a fronte di un bilancio societario che attestava ingenti perdite.

8. Allo stesso modo, quindi, correttamente la Corte territoriale esclude l'accogliibilità della tesi difensiva secondo cui non potrebbe esigersi dall'imputato il pagamento di un'imposta non riscossa a causa dei numerosi crediti non riscossi al 31.12.2010, pari ad una quota IVA complessivamente non riscossa di oltre 1 mln. di euro; sul punto, la Corte territoriale motiva evidenziando come in relazione al periodo di imposta 2010 l'IVA doveva essere versata con il criterio di competenza e non con il criterio di cassa.

La doglianza difensiva, secondo cui la Corte d'appello avrebbe dovuto valutare l'esigibilità dell'adempimento tributario IVA da parte di un soggetto che non ha ricevuto dai propri clienti/fornitori il pagamento delle fatture emesse e, contestualmente, non abbia altri mezzi idonei (liquidità o attività liquidabili) a soddisfare la pur legittima pretesa dello Stato, pur suggestiva, non ha pregio.



Si osserva che questa stessa Sezione ha già affermato che in tema di omesso versamento IVA, il reato omissivo a carattere istantaneo previsto dall'art. 10-ter d.lgs 10 marzo 2000, n. 74 consiste nel mancato versamento all'erario delle somme dovute sulla base della dichiarazione annuale che, tranne i casi di applicabilità del regime di "IVA per cassa", è ordinariamente svincolato dalla effettiva riscossione delle somme-corrispettivo relative alle prestazioni effettuate (Sez. 3, n. 19099 del 06/03/2013 - dep. 03/05/2013, Di Vora, Rv. 255327). L'obbligo di indicazione nella dichiarazione annuale e, conseguentemente, di versamento dell'Iva, è stato, soprattutto sino ad oggi, infatti ordinariamente svincolato (fatti salvi i casi di applicabilità del regime di "Iva per cassa" di cui al D.L. 29 novembre 2008, n. 185, conv. in L. 28 gennaio 2009, n. 2, rimodulato dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 32 bis, convertito in L. n. 134 del 2012), dall'effettiva riscossione delle somme - corrispettivo delle prestazioni effettuate. La circostanza che il regime applicabile nel periodo di imposta 2010 fosse quello "per competenza", obbligava pertanto il contribuente al versamento dell'IVA a prescindere dalla riscossione degli importi relativi alle prestazioni effettuate, rendendo dunque irrilevante la circostanza della esistenza di crediti non riscossi al 31.12.2010, pari ad una quota IVA complessivamente non riscossa di oltre 1 mln. di euro. Né può essere seguita la tesi difensiva secondo cui il nuovo amministratore, accettando la carica pur consapevole dello stato di difficoltà economica della società, confidava per colpa che i crediti da essa vantati avrebbero evitato la commissione dell'illecito. A tale argomento è agevole obiettare che tale comportamento, più che imprudente, configura una condotta connotata da dolo eventuale - nel senso chiarito da Sez. U, n. 38343 del 24/04/2014 - dep. 18/09/2014, P.G., R.C., Espenhahn e altri, Rv. 261104 - tenuto conto della circostanza, incontestabile, per cui, avendo questi assunto la carica il 16.12.2011, ossia undici giorni prima della scadenza del termine per il versamento dell'IVA, era prima ancora logicamente che giuridicamente impensabile (proprio perché irrealizzabile) confidare che i crediti vantati dalla società avrebbero evitato la commissione dell'illecito, essendo infatti illogico poter pensare ~~che~~ in soli undici giorni, per una società avente perdite di bilancio per l'anno 2011 pari ad oltre 3 mln. di euro (come evidenzia la Corte d'appello a pag. 4), poter reperire in così pochi giorni credito da istituto bancari al fine di assolvere al debito tributario di quasi 575.000 €.

Deve, dunque, ritenersi che nel caso di specie sia ravvisabile compiutamente il dolo eventuale, essendosi il Ventura chiaramente rappresentato la significativa possibilità di verifica dell'evento concreto e ciò nonostante si è determinato ad agire comunque, anche a costo di causare l'evento lesivo, aderendo ad esso

con la consapevole accettazione della carica e la consapevole conoscenza dell'assenza di liquidità in cassa, per il caso in cui si verifichi (come in effetti avvenuto).

9. Quanto sopra consente, da un lato, di ritenere irrilevante la richiesta di rimessione alle Sezioni Unite non rilevando il dedotto contrasto giurisprudenziale sul punto, né essendovi necessità alcuna di rimettere al Supremo Consesso la questione dei limiti di applicabilità del principio di inesigibilità in ambito penal - tributario nel senso prospettato dal ricorrente, ossia ritenendo configurabile quale esimente quella rappresentata dall'inesigibilità soggettiva della condotta doverosa nei confronti del contribuente IVA sottoposto al regime di riscossione per competenza, il quale non abbia potuto adempiere al proprio obbligo tributario a causa del mancato ricevimento dei pagamenti a lui dovuti, generatori dell'IVA, in assenza di altri mezzi con cui fare prontamente fronte all'incombente.

Sul punto è sufficiente, in questa sede, richiamare il principio, già affermato da questa Corte, secondo cui il principio della non esigibilità di una condotta diversa - sia che lo si voglia ricollegare alla "ratio" della colpevolezza riferendolo ai casi in cui l'agente operi in condizioni soggettive tali da non potersi da lui "umanamente" pretendere un comportamento diverso, sia che lo si voglia ricollegare alla "ratio" dell'antigiuridicità riferendolo a situazioni in cui non sembri coerente ravvisare un dovere giuridico dell'agente di uniformare la condotta al precetto penale - non può trovare collocazione e spazio al di fuori delle cause di giustificazione e delle cause di esclusione della colpevolezza espressamente codificate, in quanto le condizioni e i limiti di applicazione delle norme penali sono posti dalle norme stesse senza che sia consentito al giudice di ricercare cause ultralegali di esclusione della punibilità attraverso l'"analogia juris" (Sez. 6, n. 973 del 02/04/1993 - dep. 31/05/1993, P.M. in proc. Bove, Rv. 194384). Nel caso di specie, quindi, l'invocata esimente della "inesigibilità soggettiva della condotta doverosa nei confronti del contribuente IVA sottoposto al regime di riscossione per competenza, il quale non abbia potuto adempiere al proprio obbligo tributario a causa del mancato ricevimento dei pagamenti a lui dovuti, generatori dell'IVA, in assenza di altri mezzi con cui fare prontamente fronte all'incombente", non viene ricondotta dalla difesa del ricorrente ad alcuna delle cause di giustificazione e delle cause di esclusione della colpevolezza espressamente codificate, non essendo pertanto consentito al giudice (né, tantomeno, all'imputato) di ricercare o creare cause ultralegali di esclusione della punibilità attraverso l'"analogia juris", come implicitamente invocato nel caso di specie dalla difesa. Né, del resto, è possibile ricorrere alla categoria delle cosiddette cause di giustificazione non codificate (o scriminanti tacite, o non scritte o extralegislative) *in subiecta materia*, in quanto lo stesso non trova sicuramente





applicazione alle fattispecie penali tributarie, ponendosi il problema dell'applicabilità delle cause di giustificazione e delle cause di esclusione della colpevolezza non espressamente codificate solo per quelle attività che, pur manifestandosi in fatti penalmente tipici, sono considerate lecite in ragione della loro utilità sociale sebbene però non sia dato rintracciare una precisa norma di giustificazione, dovendosi in ogni caso rilevare un'indeterminatezza concettuale di fondo, caratteristica della antigiusuridicità sostanziale e delle c.d. scriminanti tacite.

10. Resta, infine, da esaminare l'ultimo motivo, che il Collegio ritiene fondato.

Invero, non solo è rilevabile il vizio di violazione di legge (nella specie, dell'art. 133 c.p.) laddove la Corte d'appello erroneamente afferma che la pena base è stata determinata dal primo giudice in misura vicina al minimo edittale, ossia in 1 anno e 6 mesi di reclusione, rispetto al minimo di 1 anno di reclusione, nonostante il rilevante importo dell'IVA non versata, atteso che, per il reato in esame, ~~la p.b.~~ ^{il minimo} è di 6 mesi di reclusione, donde la pena base risulta essere stata determinata in misura pari al triplo del minimo edittale e sostanzialmente prossima al massimo, fissato dalla legge in 2 anni, senza che vi sia alcuna ragione giustificativa a sostegno di tale così corposo scostamento. Trova, quindi, applicazione il principio secondo cui la graduazione della pena, anche in relazione agli aumenti ed alle diminuzioni previsti per le circostanze aggravanti ed attenuanti, rientra nella discrezionalità del giudice di merito, il quale, per assolvere al relativo obbligo di motivazione, è sufficiente che dia conto dell'impiego dei criteri di cui all'art. 133 cod. pen. con espressioni del tipo: "pena congrua", "pena equa" o "congruo aumento", come pure con il richiamo alla gravità del reato o alla capacità a delinquere, essendo, invece, necessaria una specifica e dettagliata spiegazione del ragionamento seguito soltanto quando la pena sia di gran lunga superiore alla misura media di quella edittale (da ultimo: Sez. 2, n. 36104 del 27/04/2017 - dep. 21/07/2017, Mastro e altro, Rv. 271243). Nella specie, essendo stata determinata la p.b. in misura di gran lunga superiore al medio edittale (pari a 1 anno e 3 mesi di reclusione, tenuto conto del minimo di 6 mesi e del massimo di 2 anni), i giudici avrebbero dovuto dettagliatamente specificare le ragioni di tale scostamento.

Né, del resto, a colmare tale deficit, è sufficiente il mero riferimento al rilevante importo dell'IVA non versata, atteso che, come ricorda lo stesso ricorrente, proprio la novella introdotta nel 2015 sulla soglia di punibilità (elevata attualmente a 250.000 €), incide secondo la giurisprudenza di questa Corte sulla determinazione complessiva del trattamento sanzionatorio, dovendosi applicare il principio secondo cui il giudice dell'impugnazione, richiesto di riesaminare la misura della pena



inflitta dal primo giudice nella vigenza della soglia di rilevanza penale della condotta, deve rivalutare la congruità del trattamento sanzionatorio alla luce del nuovo limite di euro 250.000 fissato dal D.Lgs. n. 158 del 2015, incidente sul complessivo ed oggettivo disvalore del fatto (Sez. 3, n. 9936 del 19/01/2016 - dep. 10/03/2016, Savino, Rv. 266631).

Quanto sopra esplica un effetto di trascinamento anche sulla motivazione relativa al diniego delle attenuanti generiche, basata esclusivamente sul rilevante importo dell'IVA non versata, in quanto, pur a fronte della valenza "oggettiva" dell'elemento valutato dal primo giudice e da quello d'appello, è indubbio che, modificandosi la soglia di punibilità in senso più favorevole al reo, il giudizio di "rilevanza" riferito all'importo dell'IVA non versata, merita di essere rivisto procedendo ad una rinnovata valutazione del complessivo ed oggettivo disvalore del fatto, dunque della gravità del reato ex art. 133, comma primo, cod. pen.

11. Conclusivamente, l'impugnata sentenza dev'essere annullata, limitatamente al trattamento sanzionatorio ed alle circostanze attenuanti generiche, con rinvio ad altra Sezione della Corte d'appello di Milano per nuovo giudizio. Nel resto, il ricorso dev'essere rigettato, divenendo quindi irrevocabile quanto all'affermazione della responsabilità.

P.Q.M.

La Corte annulla la sentenza impugnata, con rinvio ad altra Sezione della Corte d'appello di Milano, limitatamente al trattamento sanzionatorio ed all'applicabilità delle circostanze attenuanti generiche. Rigetta, nel resto, il ricorso.

Così deciso in Roma, nella sede della S.C. di Cassazione, il 23 gennaio 2018

Il Consigliere estensore

Alessio Brancella

Il Presidente

Gastone Andreazza