

# In materia di reati tributari, quando l'inadempimento degli obblighi fiscali può integrare una ipotesi di forza maggiore rilevante a norma dell'art. 45 c.p.?

**Autore:** Di Tullio D'Elisiis Antonio

**In:** Giurisprudenza commentata

(Ricorso rigettato)

(Riferimento normativo: Cod. pen., art. 45)

## Il fatto

La Corte d'appello di Trieste, in parziale riforma della sentenza emessa dal giudice di prime cure appellata dall'imputato, riduceva la disposta confisca confermando nel resto l'appellata sentenza che lo aveva riconosciuto colpevole del reato di omesso versamento di ritenute certificate ex D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10-bis, condannandolo alla pena di mesi 4 di reclusione, con il concorso delle circostanze attenuanti generiche, oltre alle pene accessorie di legge ed alla confisca, ridotta in appello, della somma costituente profitto del reato.

## Questione di illegittimità costituzionale

Il ricorrente sollevava prima di tutto **questione di costituzionalità, per contrarietà agli artt. 24 e 3 Cost. del D.Lgs. n. 74 del 2000, dell'art. 13 nella parte in cui non contempla la non punibilità del reato addebitato allo stesso "se prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado il debito tributario, comprese le sanzioni amministrative e gli interessi, sia stato estinto mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche se a seguito delle speciali procedura conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso" ma non include anche l'ipotesi del pagamento rateale concordato con l'Erario, ammesso invece dalla normativa tributaria anche laddove l'accordo sia stato concluso prima dell'avviso ai sensi dell'art. 415-bis c.p.p. come nel caso de quo.**

In questo modo, difatti, verrebbe irrazionalmente punito il soggetto ove la rateizzazione concordata si protragga oltre la prima udienza, creando una disparità tra soggetti egualmente responsabili in quanto la non punibilità per completamento del piano rateizzato risulterebbe di fatto collegata ai tempi di azione delle singole Procure.

## I motivi adottati nel ricorso per Cassazione

Contro la sentenza proponeva ricorso per cassazione l'imputato, a mezzo del difensore di fiducia, deducendo i seguenti motivi: 1) **violazione di legge in relazione al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 13** posto che la dilazione prevista al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 13, comma 3, se consente all'imputato che rispetti il termine dato di avvalersi dell'ipotesi di non punibilità prevista dal comma 1 della medesima disposizione, andrebbe concessa prima dell'apertura del dibattimento, consentendo così la non punibilità dell'imputato il quale risulti adempiente al termine dato e, se del caso, prorogato; la norma de qua, dunque, attenendo alla punibilità, contrariamente a quanto avrebbe affermato il giudice di merito nella sentenza impugnata, avrebbe carattere sostanziale e non procedurale dovendosi applicare nel giudizio in oggetto considerata la portata più favorevole per il reo posto che sarebbero sussistiti i presupposti per l'applicazione della suddetta norma avendo il ricorrente concordato con l'Agenzia delle Entrate un piano di rientro rateizzato in data 4.8.2015 risultando adempiuti diversi pagamenti; a fronte di ciò, invece, si sarebbe dovuto ritenere irrilevante il fatto che la rateizzazione concordata fosse andata oltre il termine di 3 (+ 3) mesi indicato dalla disposizione normativa sicchè all'imputato avrebbe dovuto essere concessa la possibilità di avvalersi della dilazione; la concessione del termine, difatti, non sarebbe discrezionale ove il debito fosse già in fase di estinzione mediante rateizzazione il che renderebbe non necessaria una espressa richiesta dell'interessato, nè tantomeno è statuito che la concessione sia legata ad un certo stato di avanzamento del piano di rientro, in base dunque al numero di rate già pagate e, dunque, la Corte di appello avrebbe dovuto dunque concedere tale termine a prescindere dal fatto che la norma prevede che ciò avvenga prima dell'apertura del dibattimento in primo grado; in particolare, seguendo una interpretazione costituzionalmente orientata e fondata sul principio del favor rei, l'omissione del giudice di primo grado non avrebbe potuto pregiudicare l'imputato, tanto più che la richiesta vi sarebbe stata, ed il diniego sarebbe stato oggetto di un motivo di gravame; 2) **violazione di legge in relazione al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10-bis e dell'art. 45 c.p.** visto che la non responsabilità penale del ricorrente, per il reato ascritto e relativo alle ritenute non versate mensilmente nel corso del 2012; difatti, l'imputato sarebbe stato nominato presidente e legale rappresentante della società il 9.8.2013 ossia quando l'omissione si era già consumata posto che il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10-bis prevede che il versamento possa avvenire entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale del sostituto di imposta che, per il 2013, era stato spostato da luglio al 30 settembre; la dichiarazione non sarebbe stata

redatta, nè sottoscritta o presentata dal ricorrente ma da altro consigliere a ciò delegato fermo restando che, in ogni caso, il ricorrente sarebbe subentrato nella carica nel maggio 2013 e, all'atto del subentro, nell'agosto del medesimo anno, non sarebbe stato materialmente in grado di eseguire il versamento delle ritenute per mancanza di fondi non essendo stati gli importi relativi accantonati nel corso del 2012, nè nei mesi successivi, dal suo predecessore, trovando la società in gravissima crisi di liquidità non per colpa del ricorrente; 3) **vizio di motivazione incongrua, manifestamente illogica e carente** su un punto fondamentale poiché la Corte di appello avrebbe travisato il terzo motivo di gravame in quanto la crisi di liquidità non avrebbe interessato la società, bensì il ricorrente, costituendo tale situazione una causa di forza maggiore determinante l'impossibilità ad adempiere; ebbene, sul punto, il giudice di secondo grado non si sarebbe pronunciato sicchè sarebbe mancata una qualsiasi valutazione ed argomentazione circa la sussistenza dell'elemento soggettivo del reato in capo al ricorrente nonchè su una causa di non punibilità quale quella di cui all'art. 45 c.p.; 4) **violazione di legge in relazione al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 12-bis ed incongruità della decisione in ordine alla confisca per erroneità e contrasto con i dati processuali** dato che, a fronte dell'accordo di ristrutturazione dei debiti stipulato con l'Agenzia delle Entrate, la confisca disposta dal giudice di merito sarebbe stata priva di giustificazione sovrapponendosi al summenzionato accordo così come la Corte territoriale avrebbe errato nella quantificazione dell'importo dato che il residuo debito era stato ridotto alla data dell'udienza del 4.7.2019 a Euro 87.272,13.

## Altri scritti prodotti dalla difesa

In data 25.11.2019 la difesa del ricorrente aveva depositato **memoria** presso la cancelleria della Cassazione con cui riproponeva le doglianze già esposte nei motivi di impugnazione e, in modo particolare, la mancata concessione del termine di tre mesi di cui al D.Lgs. n. 73 del 2000, art. 13 e l'errore nella determinazione della riduzione del quantum oggetto di confisca.

Si sottoponeva all'attenzione della Suprema Corte la **documentazione afferente i pagamenti effettuati successivamente alla sentenza impugnata** a seguito dei quali il debito sarebbe stato saldato.

Si contestava inoltre la sussistenza dell'elemento soggettivo del reato addebitato e il difetto di motivazione circa la personale situazione economica dell'imputato in quanto la Corte di appello non avrebbe considerato che la scelta di pagare gli stipendi dei dipendenti, invece di versare le ritenute, avrebbe risposto all'esigenza di tutelare posizioni ugualmente garantite sul piano costituzionale.

Il ricorrente, al momento dell'assunzione della carica di amministratore della società (agosto 2013), infatti, non avrebbe avuto la possibilità di adempiere data la situazione di crisi e la mancanza di liquidità il

che avrebbe dovuto rilevare ai fini della decisione, tenuto conto che i mezzi finanziari, per far fronte all'obbligo verso l'Erario non c'erano in quanto non accantonati, fatto non allo stesso addebitabile.

Irrilevante sarebbe stata infine la conoscenza da parte del ricorrente dello stato di crisi dell'azienda al momento del subentro nel ruolo di amministratore, dovendosi considerare sul piano dell'elemento soggettivo l'obbiettiva impossibilità di pagare per assenza di liquidità.

## Le valutazioni giuridiche formulate dalla Cassazione

**Il ricorso veniva considerato complessivamente infondato e quindi rigettato** per le seguenti ragioni.

La Suprema Corte riteneva che andasse prima esaminata la **questione di costituzionalità** prospettata dalla difesa del ricorrente che, a suo giudizio, si appalesava **non manifestamente fondata** fermo restando che la soluzione di tale questione, ad avviso del Supremo Consesso, consentiva anche di ritenere **infondato il primo motivo** che il Collegio riteneva di dover esaminare congiuntamente alla questione di costituzionalità essendo evidente il rapporto di interdipendenza tra le questioni.

Orbene, si stimava innanzitutto necessario compiere una **ricognizione della normativa applicabile e delle decisioni giurisprudenziali rilevanti sul punto** il che veniva fatto nel seguente modo: "Il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 13, così come modificato dal D.Lgs. n. 158 del 2015, art. 11, prevede una speciale causa di non punibilità, secondo la quale "i reati di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, artt. 10 - bis, 10 - ter e 10 - quater non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese le sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche se a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previsto dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso". La ratio sottesa a tale previsione risiederebbe, così come esplicitato nella Relazione illustrativa alla riforma, nella "scelta di concedere al contribuente la possibilità di eliminare la rilevanza penale della propria condotta attraverso una piena soddisfazione dell'Erario prima del processo penale: in questi casi infatti il contribuente ha correttamente indicato il proprio debito, risultando in seguito inadempiente; il successivo adempimento, pur non spontaneo, rende sufficiente il ricorso alle sanzioni amministrative". I suddetti delitti sono, pertanto, caratterizzati da un disvalore di condotta meno intenso tra quelli contemplati dal medesimo D.Lgs., tenuto conto che la violazione non afferisce al momento dichiarativo ma soltanto a quello dell'adempimento dell'obbligazione tributaria, adeguatamente rappresentata in precedenza. Il pagamento del debito tributario è stato ritenuto, pertanto, assimilabile ad una condotta controffensiva

degli interessi patrimoniali dello Stato lesi dal reato tributario. In sostanza esso apparterebbe al genere di comportamenti post patratum crimen, antagonistici rispetto al contenuto di illecità materiale del reato commesso, annullandone, in un'ottica di contro-bilanciamento reintegratorio dell'offesa, le conseguenze dannose/pericolose. Non avendo il legislatore dettato alcuna disciplina transitoria, si è posto il problema circa l'applicabilità dell'art. 2 c.p., comma 4, ossia della operatività della summenzionata disposizione anche a fatti verificatesi prima dell'entrata in vigore della novella normativa, rispetto ai quali il processo abbia superato la fase indicata, ossia sia andato oltre l'apertura del dibattimento. Nessun dubbio infatti potrebbe sorgere sul carattere più favorevole della nuova disciplina, fornendo al reo una via per evitare la sanzione penale, con più celere soddisfacimento dell'interesse statale al recupero delle somme evase. (...) Il principio di retroattività della lex mitior trova tutela anche sul piano sovra-nazionale (art. 7 Cedu) oltre che trovare proprio fondamento nell'art. 25 Cost.. Nessuno, infatti, potrebbe essere punito per un fatto che la legge non prevede (o non prevede più) come reato, nè allo stesso potrebbe essere applicata una sanzione più gravosa ove il disvalore sociale della condotta sia mutato con conseguente disposizione di un regime punitivo più favorevole, fatto salvo ovviamente il passaggio in giudicato della sentenza di condanna. Diversamente opinando, infatti, si verificherebbe una inaccettabile disparità di trattamento, con violazione dell'art. 3 Cost.. Sul punto la Corte Costituzionale (Corte Cost., sentenza n. 240/2015) ha affermato che la Corte di Strasburgo, riconoscendo nel principio di retroattività della legge penale più favorevole un corollario di quello di legalità (art. 7 Cedu - irretroattività della legge penale "sfavorevole") ha fissato anche dei limiti alla sua operatività, trovando esso applicazione solo per quelle disposizioni che definiscono i reati e le pene applicate (Corte EDU, sentenza 27 aprile 2010, Morabito c. Italia; Corte EDU, sentenza 17 settembre 2009, Scoppola c. Italia), e dunque solo alla fattispecie incriminatrice e al regime sanzionatorio. Devono invece ritenersi estranee all'ambito di operatività di tale principio le disposizioni normative con le quali non si verifica un mutamento, favorevole al reo, nella valutazione sociale del fatto, il quale sia divenuto penalmente lecito o comunque di minore gravità (C. Cost., sentenza n. 236/2011). Le disposizioni con le quali viene ad essere prevista una causa di non punibilità, diversamente dalle cause di giustificazione e dalle cause di esclusione della colpevolezza, lasciano intatta l'illiceità del fatto, non facendo venire meno il reato. Esse escludono semplicemente la punibilità per il fatto illecito commesso per ragioni di opportunità legislativa di carattere politico-criminale. (...) In ordine al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 13, con il quale come sopra già detto è stata introdotta una causa di non punibilità, la giurisprudenza di legittimità (Cass., Sez. III, 27 febbraio 2019, n. 16163; Cass., Sez. III, 21 settembre 2018, n. 8521; Cass., Sez. III, 12 aprile 2017, n. 30139; Cass., Sez. III, 1 febbraio 2017, n. 15237) ha sostenuto che la disposizione può essere applicata retroattivamente a fatti commessi precedentemente all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 158 del 2015, e ai procedimenti in corso a tale data, anche qualora sia già stato aperto il dibattimento di primo grado, ma esclusivamente se i debiti tributari, comprese le sanzioni amministrative e interessi, risultano essere stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti (anche se a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previsto dalle norme tributarie). L'interessato è tenuto ad effettuare l'integrale pagamento, e dunque a richiedere il beneficio, nella prima udienza utile (successiva all'entrata in vigore della novella legislativa). La retroattività della disposizione viene invece esclusa ove l'integrale pagamento non sia avvenuto entro il suddetto termine, ciò comportando una generalizzata rimessione in termini (con ulteriori problematiche, in assenza di disciplina transitoria, prima tra tutte la prescrizione del reato). (...) In ordine alla legittimità costituzionale

del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 13, la Corte costituzionale è stata, per la seconda volta interrogata sul punto con l'ordinanza del Tribunale di Treviso (18 maggio 2017) e del Tribunale di Asti (31 maggio 2017), nella parte in cui la suddetta disposizione prevede che qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo, con facoltà per il giudice, che lo ritenga necessario, di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, non consentendo, invece, di concedere un termine coincidente con lo scadere delle rate concordate nel piano di rientro del debito. Tale questione (sottoposta sempre dal Tribunale di Treviso con l'ordinanza del 23.3.2016) era stata in precedenza dichiarata inammissibile dal Giudice delle leggi con l'ordinanza del 6 dicembre 2017, n. 256. Secondo i giudici remittenti, la formulazione della disposizione normativa realizzerebbe una diversità di trattamento (con violazione dell'art. 3 Cost.) tra coloro che, a fronte di un debito da estinguere di pari ammontare e di un eguale numero di rate (superiori a sei) sono chiamati a rispondere del reato contestato innanzi al giudice dibattimentale in un momento diverso, con la conseguenza che "taluno può riuscire a versare l'intero debito tributario entro il termine concesso dal giudice ed usufruire della causa di non punibilità, mentre a talaltro tale diritto è precluso". A questo si aggiungerebbe il fatto che il numero di rate che un soggetto sceglie di versare è collegato alla disponibilità economica del medesimo, sicchè maggiore è tale capacità, minore sarebbe anche il numero di rate, con le conseguenze derivanti in ordine alla possibilità di adempiere all'integrale pagamento nei termini necessari (sul punto sembra opportuno rilevare come ciò possa riscontrarsi relativamente agli omessi versamenti di ritenute le quali devono essere versate dal contribuente con i soldi "propri", ma non altrettanto per l'IVA, normalmente pagata dal cliente, sicchè il contribuente avrebbe sempre a disposizione le risorse per versarla, in quanto corrisposte dal beneficiario del bene/servizio). Si verificherebbe inoltre la violazione dell'art. 24 Cost.: l'art. 13, così come formulato, non consente al giudice di concedere un termine utile al fine di estinguere il debito superiore a quello massimo di sei mesi, e coincidente con lo scadere del piano di rateizzazione. Tale limite temporale impedirebbe all'imputato di avvalersi del beneficio il che sarebbe irragionevole anche rispetto alla ratio sottesa alla causa di non punibilità, consistente nell'attuazione del principio di sussidiarietà della sanzione penale, rispetto alle sanzioni amministrative, nelle ipotesi di omesso versamento. La dottrina ha sul punto evidenziato che, in linea con l'intento sottostante a tale disposizione, mediante la previsione della suddetta sospensione (trimestrale o, al massimo, semestrale) del procedimento penale nelle more del pagamento, l'interesse dell'Erario al recupero delle somme dovrebbe essere maggiormente garantito, se non che tale termine, a fronte della concessione da parte dell'Amministrazione di un tempo maggiore per il pagamento mediante rateizzazione del debito (ad es. D.Lgs. n. 158 del 2015, art. 2, comma 2: 4 anni per gli importi superiori ai 50.000 Euro), non sembrerebbe agevolare in concreto il contribuente. L'irragionevolezza della disparità di trattamento sarebbe evidente in quanto dipendente dal mero tempo impiegato dal giudice di primo grado nel fissare la prima udienza dibattimentale (se i termini minimi, per il rito ordinario, sono indicati dall'art. 429 c.p.p., nulla è precisato in ordine ai termini massimi, diversamente dall'esercizio dell'azione penale, a seguito della modifica operata dalla L. n. 103 del 2017. Si rileva, in ogni caso, come il richiamo all'apertura del dibattimento non sia un *quid novi* nel nostro ordinamento, svolgendo la funzione di segnare il termine entro il quale va tenuta la condotta da cui dipende la non punibilità del fatto, come avviene nell'art. 162 c.p. a proposito dell'oblazione)".

Ciò posto, a fronte di tale quadro normativo e giurisprudenziale, si osservava come a sua volta la dottrina

avesse rilevato che la concreta possibilità di accedere al beneficio de quo verrebbe fatta dipendere da variabili che esorbitano completamente dalla sfera volitiva e di controllo dell'imputato quali, tra l'altro, la celerità con cui l'azione penale è esercitata nel caso concreto.

La norma, inoltre, tratterebbe in modo eguale e ingiustificatamente situazioni differenti: da una parte, chi è ammesso al pagamento rateizzato del debito tributario, ha la possibilità scegliere di rinunciare alla rateizzazione e di adempiere il residuo debito entro il termine fissato dal giudice (eventualmente prorogato di altri tre mesi), così andando esente dalla sanzione penale; dall'altra parte, chi non ha tale facoltà, perchè il piano di rateizzazione rientra, ad esempio, nell'alveo di un concordato preventivo, sarebbe tenuto a rispettare quanto in esso previsto, non essendo ammessi adempimenti lesivi della par condicio creditorum.

Tuttavia, laddove tale termine (3 mesi o 6 mesi) venisse eliminato, era stata ritenuta opinabile la legittimità della concessione una così ampia discrezionalità - foriera di inconvenienti - all'autorità giudiziaria in ordine alla sospensione del procedimento, e conseguentemente del termine di prescrizione, in attesa del saldo del debito tributario posto che ciò potrebbe porsi in contrasto con altri principi di rilievo costituzionale quale, in primis, quello della ragionevole durata del processo, assicurato, a livello interno, dall'art. 111 Cost., comma 2, nonché a livello sovranazionale dall'art. 6, p. 1, CEDU e dall'art. 14, p. 3, lett. c) del Patto internazionale sui diritti civili e politici.

Orbene, in relazione a quanto sin qui esposto, si notava come la Corte Costituzionale, con ordinanza n. 126 del 24 maggio 2019, dopo aver riunito i due giudizi, avesse ritenuto le questioni manifestamente inammissibili in quanto i giudici remittenti non avevano delimitato "la portata dell'intervento richiesto a questa Corte, non chiarendosi per quali specifiche ipotesi andrebbe prevista la possibilità di accordare tale ulteriore proroga, la natura facoltativa od obbligatoria della stessa ed eventuali limiti alla sua durata temporale" dando luogo ad una omissione che "si risolve nella indeterminatezza ed ambiguità del petitum, il che, per consolidata giurisprudenza costituzionale, comporta l'inammissibilità della questione".

Difatti, come già precisato anche nella precedente decisione (ordinanza n. 256 del 2017), "in considerazione della pluralità di soluzioni possibili, nessuna delle quali costituzionalmente obbligata, l'intervento sollecitato a questa Corte si caratterizza per un elevato tasso di manipolatività e comporta la scelta tra diverse opzioni che rispondono a differenti possibili modulazioni del bilanciamento degli interessi in gioco, la cui valutazione è rimessa alla discrezionalità del legislatore, salvo il limite della non irragionevolezza".

Tal che se ne faceva discendere come fosse pertanto la sollecitazione del giudice delle leggi rispetto ad un intervento del Parlamento sulla questione, onde evitare "sconfinamenti" in un'area di competenza propria di tale organo costituzionale.

Tutto quanto premesso, di conseguenza, ad avviso della Suprema Corte, giustificava la valutazione di **infondatezza del motivo**.

La Corte di appello, in particolare, risultava aver aderito all'orientamento espresso dalla giurisprudenza di legittimità in ordine alla applicabilità retroattiva della nuova causa di non punibilità a fatti pregressi l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 158 del 2015 e a procedimenti ancora pendenti a tale data in quanto il giudice dell'impugnazione, secondo la Corte di legittimità, non pone l'accento sul superamento del termine indicato dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 13, quanto piuttosto sull'integrale pagamento del debito tributario (comprensivo di sanzioni ed interessi) il quale, dal canto suo, deve essere stato effettuato al momento in cui la novella legislativa è divenuta operativa con conseguente onere dell'imputato di farne espressa richiesta di applicazione alla prima udienza utile mentre, ove si dovesse ragionare diversamente, dovrebbe essere concessa una rimessione in termini, esclusa dalla Corte di Cassazione.

Inoltre, circa il termine di 3 mesi, in ipotesi di rateizzazione del debito (ovvero 6 mesi in caso di proroga), sempre secondo i giudici di piazza Cavour, il giudice di secondo grado poneva correttamente in luce il difetto di richiesta da parte dell'interessato, sia in primo grado (ud. 21.12.2016), sia in appello, tenuto anche conto della data in cui l'ultima rata avrebbe dovuto essere pagata (2021).

In ordine, poi, alla questione di legittimità costituzionale dell'art. 13, così come formulato a seguito del D.Lgs. n. 158 del 2015, la Suprema Corte riteneva sufficiente richiamare l'atteggiamento di self restraint seguito dal Giudice delle leggi "in considerazione della pluralità di soluzioni possibili, nessuna delle quali costituzionalmente obbligata" trattandosi di un inciso di grande importanza ai fini della soluzione della questione prospettata in quanto la Corte costituzionale, se, da un lato, lancia un monito al legislatore invitandolo ad un ripensamento della disposizione, dall'altro, puntualizza chiaramente come l'intervento sollecitato alla stessa Corte costituzionale (e, in questa sede, sollecitato a questa Suprema Corte di Cassazione) si caratterizza per un elevato tasso di manipolatività e comporta la scelta tra diverse opzioni che rispondono a differenti possibili modulazioni del bilanciamento degli interessi in gioco la cui valutazione è rimessa alla discrezionalità del legislatore, salvo il limite della non irragionevolezza, che comunque non è stato ritenuto violato nel caso di specie.

De iure condito, pertanto, per gli Ermellini, il giudice è chiamato a dare applicazione alla legge così come essa è formulata nel suo contenuto, con sospensione del procedimento, su richiesta dell'interessato, per un tempo massimo di tre mesi (sei mesi se prorogati).

Oltre a ciò, veniva altresì fatto presente che, nel caso oggetto dell'odierno giudizio, nonostante quanto affermato nel ricorso, l'imputato, peraltro, non aveva fatto richiesta della concessione del suddetto termine limitandosi nel secondo motivo di appello ad affermare che lo stesso "va comunque concesso" e da qui, per la Cassazione, la non manifesta fondatezza della questione di costituzionalità.

Terminata la disamina del primo motivo, per quanto attiene il secondo ed il terzo, il Suprema Consesso riteneva come essi potessero essere trattati congiuntamente attesa l'omogeneità dei profili di doglianza mossi e l'intima connessione tra essi esistente rilevandosi al contempo come la soluzione a quanto prospettato dal ricorrente imponesse la consueta disamina del tema dei **rapporti tra forza maggiore e crisi di liquidità** oltre che del tema della responsabilità dell'amministratore subentrante per il debito



erariale contratto dal precedente amministratore.

Precisato ciò, gli Ermellini rilevavano come la forza maggiore escluda la *suitas* della condotta costituendo la ragione per la quale l'uomo "non agit sed agitur" (Cass., Sez. VII, 8 marzo 2019, n. 14789).

Secondo la costante giurisprudenza di legittimità, infatti, la forza maggiore rileva come causa esclusiva dell'evento e non invece quale causa concorrente di esso (Cass., Sez. IV, 23 novembre 1982, n. 1492) sussistendo solo in quei casi in cui la realizzazione dell'evento stesso, ovvero la consumazione della condotta antigiuridica, è dovuta all'assoluta ed incolpevole impossibilità dell'agente di uniformarsi al comando giuridico.

Invece, non applicabile l'art. 45 c.p. ove l'agente si trovi già in condizioni di illegittimità (Cass., Sez. V, 3 aprile 2017, n. 23026; Cass., Sez. IV, 15 marzo 2007, 19373) posto che la forza maggiore postula la verifica di un fatto imprevisto ed imprevedibile, tale da rendere ineluttabile il verificarsi dell'evento e il quale non possa essere ricollegato in alcun modo ad un'azione od omissione cosciente e volontaria dell'agente.

A fronte di quanto appena enunciato, si notava come corollario di tale posizione interpretativa sia rinvenibile nei reati omissivi propri: integra la causa di forza maggiore l'assoluta impossibilità, non la semplice difficoltà, di porre in essere il comportamento omesso, dovendosi ricollegare ad eventi che sfuggono al dominio finalistico dell'agente.

**In particolare, in materia di reati tributari, è possibile affermare che: a) il margine di scelta è inconciliabile con il concetto di forza maggiore, non essendo esclusa la *suitas* della condotta; b) la mancanza della liquidità necessaria all'adempimento dell'obbligazione tributaria non può pertanto essere addotta a sostegno della forza maggiore ove sia comunque il frutto di una scelta del reo volta a fronteggiare una crisi economica; c) l'inadempimento agli obblighi tributari (ove penalmente rilevanti) può essere ricondotto all'art. 45 c.p. solo quando derivi da fatti non imputabili all'imprenditore il quale non abbia potuto tempestivamente porvi rimedio per cause imprevedibili, non dipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico.**

**L'imputato potrà invocare la situazione di crisi economica come causa dell'impossibilità di adempimento dell'obbligazione fiscale, al fine di escludere la responsabilità penale, purché assolva agli oneri di allegazione riguardanti sia il profilo della non imputabilità a lui medesimo della crisi economica, sia l'aspetto della impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità tramite il ricorso a misure idonee da valutarsi in concreto (Cass., Sez. III, 8 aprile 2014, n. 20266).**

**Dovrà, in altri termini, essere dimostrato che non sia stato in alcun modo possibile per il contribuente reperire le risorse 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**

**una improvvisa crisi di liquidità, quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e a lui non imputabili (Cass., Sez. III, 18 luglio 2018, n. 45275; Cass., Sez. III, 5 dicembre 2013, n. 5467).**

Ciò posto, si evidenziava tra l'altro che il contribuente, il quale eserciti un'attività imprenditoriale, è chiamato del resto ad accantonare le somme necessarie agli adempimenti tributari cui è gravato atteso che, diversamente ragionando, a carico dell'imprenditore, che si sia rappresentato la probabilità che, per il normale rischio connesso all'esercizio della propria attività economica, al momento della scadenza del termine per il pagamento, non siano presenti le somme necessarie ad onorare il debito fiscale, accettandone tuttavia il rischio, pur di conseguire il proprio obiettivo, sarebbe configurabile una ipotesi di dolo eventuale.

Nel caso, poi, in cui un diverso soggetto sia subentrato nella carica di amministratore di una società di capitali, dopo la presentazione della dichiarazione di imposta ma prima della scadenza del versamento, per la Suprema Corte, lo stesso sarà responsabile dell'omesso versamento delle somme dovute sulla base della stessa dichiarazione qualora non abbia compiuto un previo controllo contabile sugli ultimi adempimenti fiscali esponendosi in questo modo volontariamente a tutte le conseguenze connesse ad eventuali pregresse inadempienze (Sez. 3, n. 34927 del 24/06/2015 - dep. 18/08/2015) e ciò perché, laddove si ritenesse che il nuovo amministratore non risponde dell'illecito penale allorquando l'inadempimento sia ascrivibile alla condotta del precedente titolare della carica il quale abbia lasciato la società in condizioni di crisi economica, l'obbligo fiscale potrebbe essere facilmente aggirato mediante un avvicendamento nella gestione dell'ente prima della scadenza del termine per il pagamento delle imposte e, di conseguenza, del mancato versamento delle tasse non risponderebbe sostanzialmente né il precedente, né il nuovo amministratore, posto che colui, che subentra a terzi nella carica di amministratore di una società, ha la possibilità di verificare quali debiti tributari gravino sulla stessa e la liquidità disponibile acquisendo consapevolezza in ordine alla possibilità per l'impresa di soddisfare o meno tali obbligazioni e pertanto si avrà de facto l'accettazione del rischio di un evento specifico (rectius il mancato pagamento delle imposte) non direttamente voluto ma rappresentato (dolo eventuale, e non già di una situazione pericolosa in cui l'evento potrebbe essere il possibile risultato della condotta, nella previsione che esso non si verificherà (colpa grave).

A fronte di ciò, **la mera difficoltà economica dell'impresa non può pertanto assumere**, alla luce della giurisprudenza di legittimità, **valenza di "forza maggiore" scriminante la condotta in quanto essa presuppone un'assoluta impossibilità di provvedere altrimenti alle esigenze della società se non mediante l'inadempimento degli obblighi fiscali pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni dirette al reperimento di liquidità senza riuscirci per cause indipendenti dalla volontà dell'obbligato e allo stesso non imputabili** (Cass., Sez. III, 12 dicembre 2018, n. 7644).

Orbene, declinando tali criteri ermeneutici rispetto al caso in questione, **i motivi proposti venivano ritenuti inammissibili** avendo la Corte territoriale correttamente affermato che la crisi di liquidità della società non poteva ritenersi un fatto imprevedibile, costituente "forza maggiore", essendo stata piuttosto il

frutto di scelte di politica imprenditoriale in presenza di una situazione pregressa di illegittimità (mancato accantonamento delle somme necessarie all'adempimento dei debiti tributari ed omesso, conseguente, versamento delle ritenute già operate alle singole scadenze mensili).

Non rilevava, inoltre, sempre ad avviso del Supremo Consesso, il fatto che il ricorrente fosse subentrato in momento successivo alla presentazione della dichiarazione e alla determinazione della critica situazione economica dell'ente tenuto conto che, al momento del subentro, avrebbe potuto acquisire consapevolezza della crisi in atto mediante controllo (diligente) della documentazione contabile della società.

In linea con la giurisprudenza elaborata in sede nomofilattica (Cass., Sez. III, 23 marzo 2017, n. 46459), difatti, l'amministratore, che subentri nella legale rappresentanza dell'impresa rispetto alla quale si assume il pieno e consapevole dominio, non può addurre, a giustificazione della materiale insussistenza del reato e/o della sua colpevolezza, la mera pregressa condotta del predecessore atteso che il dolo può essere escluso solo se il nuovo amministratore dimostri di versare, al momento della consumazione del reato, in errore sul fatto (art. 47 c.p.), sulla sussistenza cioè degli elementi costitutivi del reato (il pagamento effettivo delle retribuzioni, le ritenute effettuate, il rilascio delle certificazioni) ovvero che l'omissione è dovuta a caso fortuito o a forza maggiore il che, secondo la Cassazione, non era rinvenibile nel caso in esame tenuto anche conto che il momento ultimo per l'adempimento dei versamenti (30 settembre 2013) era risultato successivo alla nomina del nuovo amministratore (agosto 2013) e che allo stesso era già nota la crisi di liquidità in ragione della posizione di consigliere dell'ente rivestita sin dal 2006.

Proprio tale ultimo elemento, secondo il Supremo Consesso, era particolarmente rilevante ai fini della sussistenza del dolo normativamente richiesto atteso che proprio la circostanza, che il ricorrente da ben sette anni fosse consigliere della società, rendeva ragione della consapevolezza del medesimo della situazione di criticità in cui la società medesima versava.

Da ciò se ne faceva conseguire come potesse ritenersi senza alcun dubbio la consapevolezza dell'amministratore subentrante, già consigliere della società da oltre sette anni, in ordine al mancato versamento delle somme non accantonate da parte del suo predecessore, causa la mancanza della liquidità necessaria al pagamento del debito tributario alla scadenza del termine previsto dalla legge non essendo quest'ultimo elemento idoneo ad escludere il dolo della condotta omissiva ma, anzi, tale - proprio per la ininterrotta permanenza del ricorrente nella compagine sociale, dapprima come consigliere e, da ultimo, come legale rappresentante - da rendere la sua condotta omissiva ancor più consapevole.

Concluso l'esame del secondo e del terzo motivo, per quanto attiene il quarto motivo, i giudici di legittimità ordinaria osservavano come fosse prima di tutto necessario compiere una disamina della questione dei rapporti tra la confisca ed il pagamento del debito tributario.

Orbene, sul punto si faceva presente che il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 12-bis, nel riportare al comma 1 il contenuto della disposizione di cui all'art. 322-ter c.p. conferma l'applicabilità della confisca obbligatoria anche per equivalente sui beni che costituiscono il profitto o il prezzo del reato a tutti i delitti previsti dal

D.Lgs. n. 74 del 2000.

Il legislatore, al comma 2 del medesimo articolo, inoltre, ha riconosciuto l'incidenza del pagamento del debito tributario rispetto alla misura ablatoria.

Ebbene, secondo la Suprema Corte, il dato testuale della disposizione sembrerebbe suggerire che sia sufficiente il solo "impegno" da parte del contribuente a versare all'Erario il quantum evaso perchè possa non essere applicato il sequestro preventivo finalizzato alla confisca.

In relazione a ciò, alcuni interpreti avevano ipotizzato, pertanto, la sufficienza della manifestazione di volontà del contribuente la quale avrebbe potuto concretizzarsi anche in "una semplice esternazione del proposito di adempiere al pagamento svincolata da ogni scadenza e da qualsiasi obbligo formale" nei confronti dell'Amministrazione.

Altri, invece, avevano ritenuto indefettibile un impegno "formalizzato", ricadente nelle fattispecie tipiche di ricorso alle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonchè attraverso il ricorso ad un pagamento rateizzato concordato con l'Erario. Orbene, a parere del Supremo Consesso, se la prima ipotesi interpretativa avrebbe certamente esposto l'istituto della confisca a facili elusioni in quanto, una volta espresso un generico impegno al pagamento, anche rateale, dell'imposta dovuta, il contribuente avrebbe potuto interrompere i versamenti pur avendo beneficiato della non applicazione della misura, la seconda linea interpretativa era apparsa dunque preferibile tenuto anche conto del carattere obbligatorio della confisca.

Ciò posto, la questione affrontata dalla giurisprudenza di legittimità è quella che afferisce alla possibilità se la confisca (ed il sequestro ad essa finalizzato) possa essere o meno applicata in presenza dell'impegno formalmente assunto.

La Cassazione ha difatti evidenziato che la locuzione "non opera" contenuta nella disposizione normativa deve essere intesa nel senso che la confisca deve essere adottata ma, in ragione dell'accordo assunto dal reo con l'Amministrazione finanziaria, non sarà efficace relativamente alla parte coperta dall'impegno a versare, potendo comunque operare in ipotesi di inadempimento.

L'art. 12-bis, comma 2, d.lgs. n. 74/2000 consente in effetti di individuare nel sequestro finalizzato alla confisca uno strumento idoneo a garantire l'efficacia della misura ablativa qualora i versamenti non siano in concreto effettuati e, dunque, la confisca "non operativa" risulterebbe come disposta ma non eseguibile (ergo non produttiva di effetti, i quali vengono di fatto sospesi in vista dell'integrale adempimento, c.d. "confisca condizionalmente sospesa").

Il giudice, pertanto, in seguito al formale impegno assunto dall'imputato, ed in caso di condanna, è tenuto comunque a disporre la confisca dell'intero profitto specificando, tuttavia, contestualmente, che essa non opera per la somma che il contribuente si è impegnato a pagare potendo essere ridotta rispetto al

quantum accertato proporzionalmente ai versamenti già effettuati.

La giurisprudenza di legittimità ha ritenuto, in sintesi, che il versamento integrale dell'imposta evasa è idoneo a determinare il venir meno dei presupposti della misura ablativa essendo eliminato in nuce l'ingiustificato arricchimento derivante dalla commissione dell'illecito tributario.

La sostanziale natura sanzionatoria del provvedimento ablativo, viceversa, osta alla sua automatica applicazione considerato che l'adempimento dell'obbligazione tributaria, sebbene tardivo, fa venire meno il profitto del reato che la confisca è diretta ad aggredire così evitandone il consolidamento a favore del reo mentre il mantenimento del provvedimento cautelare (sequestro preventivo) ovvero la successiva applicazione della confisca possono essere giustificati soltanto sino al momento in cui l'Amministrazione finanziaria non abbia recuperato le imposte evase atteso che una diversa conclusione condurrebbe ad un ingiustificato ricorso alla misura sanzionatoria in quanto il reo, oltre ad avere adempiuto il suo debito nei confronti dello Stato, si vedrebbe privato, accertata la sua responsabilità penale, anche di quei beni attinti dalla misura cautelare reale.

In linea con tale posizione ermeneutica, tenuto conto che solo il pagamento integrale del debito erariale conduce alla non operatività della confisca, al fine di evitare la sostanziale duplicazione dell'ablazione, in ipotesi di restituzione parziale del profitto - ed in modo particolare in caso di rateizzazione del debito tributario - si notava come la Corte di Cassazione abbia sostenuto l'insufficienza della mera ammissione ad un piano rateale di pagamento o il parziale pagamento effettuato a tale titolo per la rimozione della misura cautelare e, di conseguenza, il sequestro preventivo finalizzato alla confisca può essere legittimamente mantenuto fino a quando permane l'indebito arricchimento derivante dal reato tributario venendo meno l'ingiusto profitto con l'estinzione integrale del debito nei confronti dell'Amministrazione finanziaria dato che la ratio legis dell'istituto impone di ritenere che solo l'intero adempimento dell'obbligazione tributaria sia idoneo a determinare il venire meno dei presupposti giustificativi della misura ablativa non rilevando, ai fini della revoca della medesima, la sola rateizzazione del pagamento fermo restando come sia stato però precisato che, essendo il mantenimento della misura suddetta giustificato fino al momento di recupero completo delle imposte evase con corrispondente diminuzione del patrimonio personale del contribuente, il raggiungimento di un accordo per la rateizzazione del debito tributario con l'Amministrazione finanziaria esplicherà i suoi effetti, non solo nell'ambito amministrativo, ma anche in quello penale incidendo sul quantum oggetto di sequestro preventivo finalizzato alla confisca.

Tal che se ne faceva conseguire come il pagamento integrale del debito impedisca la confisca e, qualora si sia verificato prima dell'adozione della misura ablativa, imponga la revoca del sequestro preventivo mentre, qualora invece il contribuente abbia provveduto alla restituzione parziale del profitto, il sequestro preventivo (e l'eventuale confisca) non potranno essere disposti ovvero mantenuti per la parte effettivamente già versata a favore dell'Amministrazione finanziaria.

Il **motivo**, alla luce di quanto sopra esposto, veniva quindi considerato **inammissibile** poiché la Corte d'appello aveva provveduto ad una rimodulazione della confisca in relazione alle rate già versate dall'imputato al momento in cui la sentenza era stata emessa mentre il giudice di secondo grado, alla luce

della giurisprudenza di legittimità summenzionata, non avrebbe potuto disporre la caducazione della misura ablatoria in vista della, seppur prossima, integrale estinzione del debito tributario visto che il sequestro preventivo, e la conseguente confisca, devono essere conservati sino all'integrale effettivo pagamento del quantum evaso (tenuto conto anche delle sanzioni applicate e degli interessi, potendo le rate già versate essere tenute in conto solo ai fini della riquantificazione della misura mentre nessuna rilevanza avrebbe potuto essere invece riconosciuta ai pagamenti "da effettuare").

Infine, quanto alla deduzione di cui alla memoria secondo cui il debito erariale relativo al periodo di imposta 2012 sarebbe stato integralmente adempiuto donde non sarebbero più sussistite le condizioni per mantenere il provvedimento di confisca, ad avviso del Supremo Consesso, si sarebbe trattato evidentemente di questione che comportava un apprezzamento di fatto che esula per definizione dalla cognizione della Corte di legittimità e, pertanto, la relativa questione avrebbe potuto essere posta al giudice dell'esecuzione ex art. 676 c.p.p. attesa l'intervenuta irrevocabilità della sentenza impugnata alla luce del rigetto del ricorso.

## Conclusioni

La decisione in questione è assai interessante in quanto in essa si affronta la questione inerente quando l'impossibilità di adempiere gli obblighi fiscali possa costituire una causa di forza maggiore idonea ad escludere la responsabilità penale in ordine ai reati tributari alla luce di quanto previsto dall'art. 45 c.p. che, come è noto, prevede che non è punibile chi ha commesso il fatto per caso fortuito o per forza maggiore.

In particolare, in tale pronuncia, una volta evidenziato quando ciò non possa avvenire (ossia quando vi sia un margine di scelta ovvero ricorra una mera mancanza della liquidità ove sia il frutto di una scelta del reo volta a fronteggiare una crisi economica), viene invece affermato che l'inadempimento agli obblighi tributari (ove penalmente rilevanti) può essere ricondotto all'art. 45 c.p. solo quando derivi da fatti non imputabili all'imprenditore il quale non abbia potuto tempestivamente porvi rimedio per cause imprevedibili, non dipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico e l'imputato potrà invocare la situazione di crisi economica, come causa dell'impossibilità di adempimento dell'obbligazione fiscale, al fine di escludere la responsabilità penale, nella misura in cui assolva agli oneri di allegazione riguardanti, sia il profilo della non imputabilità a lui medesimo della crisi economica, sia l'aspetto della impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità, tramite il ricorso a misure idonee da valutarsi in concreto; in altri termini, deve essere dimostrato che non sia stato in alcun modo possibile per il contribuente

reperire le risorse 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 una improvvisa crisi di liquidità, quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e a lui non imputabili.

Pertanto, solo in presenza di queste condizioni, l'imputato, accusato di aver commesso un reato tributario, potrà essere ritenuto non punibile a norma dell'art. 45 c.p..

Il giudizio in ordine a quanto statuito in siffatta pronuncia, proprio perché fa chiarezza su tale tematica giuridica, dunque, non può che essere positivo.

### **Volume consigliato**

<https://www.diritto.it/in-materia-di-reati-tributari-quando-linadempimento-degli-obblighi-fiscali-puo-integrare-una-ipotesi-di-forza-maggiore-rilevante-a-norma-dellart-45-c-p/>