

**In materia di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto, sussiste l'elemento soggettivo del reato contestato quando l'omissione contestata dipende una scelta compiuta dall'imputato nella piena consapevolezza dello stato di crisi dell'impresa e della sua possibile irreversibilità, o comunque della sua possibile permanenza, in misura tale da impedire alla scadenza il versamento dell'imposta dovuta**

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

**In:** Giurisprudenza commentata

(Ricorso rigettato)

(Riferimento normativo: D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10 ter)

## **Il fatto**

**La Corte d'appello di Firenze**, provvedendo sulla impugnazione proposta dall'imputato nei confronti della sentenza emessa dal Tribunale di Firenze con cui costui era stato dichiarato responsabile del reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10 ter, **aveva ridotto la pena** inflitta all'imputato a quattro mesi di reclusione considerando, quale base di computo, il minimo edittale di sei mesi di reclusione e aveva confermato nel resto la sentenza impugnata, così respingendo gli altri motivi di appello.

Erta stata, in particolare, ritenuta **non fondata la tesi della insussistenza dell'elemento psicologico** in considerazione della volontarietà della scelta dell'imputato di proseguire l'attività d'impresa, pur in presenza dell'andamento negativo della stessa manifestatosi sin dal 2008, che avrebbe imposto la cessazione di tale attività, con la conseguente insufficienza delle iniziative adottate tardivamente dall'amministratore per fare fronte a tale situazione di crisi che sua volta non aveva consentito, nè di superare tale stato di crisi, nè di provvedere al pagamento dell'imposta dovuta.

Oltre a ciò, era stata, poi, in considerazione dell'ammontare dell'imposta non versata, **esclusa** l'esiguità

del danno e, con essa, **l'applicabilità della causa di non punibilità di cui all'art. 131 bis c.p.** (richiesta dall'imputato con il secondo motivo di appello).

## I motivi adottati nel ricorso per Cassazione

Avverso tale sentenza l'imputato aveva proposto ricorso per cassazione, affidato a due motivi, così formulati: 1) **errata applicazione del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10 ter e artt. 40, 42, 43, e 45 c.p., insufficienza e illogicità della motivazione e violazione e errata applicazione anche degli artt. 125 e 546 c.p.p.**, per mancata, o comunque insufficiente, considerazione della crisi che aveva colpito l'impresa amministrata dal ricorrente e anche dei finanziamenti eseguiti dallo stesso amministratore per ricapitalizzarla e far fronte a tale crisi, allo scopo di superarla, con la conseguente illogicità della motivazione quanto meno nella parte relativa alla affermazione della sussistenza dell'elemento psicologico del reato; 2) **violazione e errata applicazione dell'art. 131 bis c.p.**, ulteriore **carezza, contraddittorietà e illogicità della motivazione** nonché **violazione degli artt. 125 e 546 c.p.p.** con riferimento alla esclusione della configurabilità della causa di non punibilità della condotta per la particolare tenuità del fatto, nonostante l'indicata attivazione dell'amministratore per far fronte a detta crisi finanziaria dell'impresa, considerata sia dal Tribunale sia dalla Corte d'appello nella determinazione del trattamento sanzionatorio, con la conseguente **contraddittorietà della motivazione** nella parte relativa alla esclusione della configurabilità di detta causa di non punibilità.

## Le valutazioni giuridiche formulate dalla Corte di Cassazione

### Il ricorso veniva ritenuto infondato.

In relazione al primo motivo, veniva osservato, una volta fatto presente che il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10 ter (omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto) prevede come reato il fatto di chi non versa l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo, che il reato si consuma nel momento in cui scade il termine previsto dalla legge per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo (Sez. U., n. 37424 del 28/03/2103), e ciò che rileva è, quindi, l'indicazione nella dichiarazione di un debito d'imposta e l'inadempimento alla conseguente e corrispondente obbligazione di pagamento rimanendo prive di rilievo, ai fini della configurabilità del reato e del superamento della soglia di punibilità, sia l'effettiva riscossione delle somme-corrispettivo relative alle prestazioni effettuate (tranne i casi di applicabilità del regime di "Iva per cassa", cfr. Sez. 3, n. 6220 del 23/01/2018; Sez. 3, n. 19099 del 06/03/2013), sia la condotta successiva dell'obbligato, stante la natura del reato, che è omissivo proprio a consumazione istantanea (v. Sez. 3, n. 8521 del 21/09/2018, dep. 27/02/2019; Sez. 3, n. 8352 del 24/06/2014).

Quanto all'elemento soggettivo e alla punibilità, la Cassazione richiamava quel consolidato orientamento nomofilattico secondo cui, **al fine della dimostrazione della assoluta impossibilità di provvedere ai pagamenti omessi, occorre l'allegazione e la prova della non addebitabilità all'imputato della crisi economica che ha investito l'impresa e della impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità che ne sia conseguita tramite il ricorso a misure idonee da valutarsi in concreto** (cfr. Sez. 3, n. 20266 del 08/04/2014; Sez. 3, n. 8352 del 24/06/2014; Sez. 3, n. 43599 del 09/09/2015) e, dunque, **per escludere la volontarietà della condotta, è necessaria la dimostrazione della riconducibilità dell'inadempimento alla obbligazione verso l'Erario a fatti non imputabili all'imprenditore che non abbia potuto tempestivamente porvi rimedio per cause indipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico** (Sez. 3, n. 8352 del 24/06/2014; conf. Sez. 3, n. 15416 del 08/01/2014; Sez. 3, n. 5467 del 05/12/2013; Sez. 3, 9 ottobre 2013, n. 5905/2014).

Orbene, declinando tali criteri ermeneutici rispetto al caso di specie, gli Ermellini osservavano come la Corte territoriale non avesse affatto ribadito l'affermazione di responsabilità dell'imputato per l'omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto dovuta dall'impresa dallo stesso amministrata sulla base di un comportamento negligente o imprudente, che non sarebbe neppure stato adeguatamente illustrato dai giudici del merito, non essendo stata indicata la diversa condotta che l'imputato avrebbe dovuto tenere per far fronte alla crisi che aveva colpito detta impresa (dovuta alla crisi dello specifico settore merceologico degli oggetti in argento nel quale la stessa operava da lungo tempo), ma avesse desunto la volontarietà dell'omesso versamento in questione dalla scelta di proseguire l'attività di impresa nonostante tale situazione di crisi, che si era manifestata sin dal 2008, scelta nella quale era insita l'accettazione del rischio di non poter onorare alla scadenza il debito tributario nonostante le iniziative adottate per far fronte a tale stato di crisi.

La Corte d'appello, in particolare, aveva sottolineato, sia la risalenza nel tempo di tale stato di difficoltà evidenziando che già nel 2008 le perdite erano evidenti e che nel bilancio 2010 era emerso il consolidamento di un pluriennale andamento negativo il che avrebbe dovuto indurre l'amministratore a proporre lo scioglimento della società anziché la prosecuzione della attività d'impresa, sia l'insufficienza e la tardività delle iniziative adottate per fronteggiare tale situazione che avrebbe richiesto, secondo la valutazione dei giudici di merito, non riesaminabile in sede di legittimità e peraltro neppure specificamente censurata, iniziative più radicali e tempestive rispetto a quelle adottate dall'imputato.

A fronte di ciò, veniva giudicate ininfluenti, sul piano della configurabilità dell'elemento soggettivo, le iniziative in concreto adottate dall'imputato consistenti, peraltro, solamente nel versamento della somma di Euro 350.000,00, tra l'altro allo scopo di consentire il pagamento delle ritenute fiscali operate sulle retribuzioni dei dipendenti, essendo solamente state avviate iniziative per ridurre i costi del personale e alienare parte del patrimonio immobiliare della società in considerazione della loro tardività e della loro inadeguatezza a consentire alla società di superare tale stato di crisi concludendo per la piena volontarietà della omissione oggetto della contestazione in quanto frutto della scelta deliberata di proseguire nella attività di impresa con l'assunzione dei corrispondenti obblighi tributari, oltre che di tutti gli altri oneri connessi alla gestione della società, nonostante tale stato di crisi e la tardività e la insufficienza delle iniziative adottate dall'imputato.

Si trattava, ad avviso della Corte, di una motivazione idonea a illustrare le ragioni della affermazione della sussistenza dell'elemento soggettivo del reato contestato essendo stati indicati gli elementi sulla base dei quali i giudici di merito avevano ritenuto, con giudizio non sindacabile in sede di legittimità sul piano delle valutazioni di merito, in quanto non manifestamente illogico, che l'imputato, nell'adottare la decisione di proseguire l'attività d'impresa, nonostante l'evidente e consolidato stato di crisi della società, avesse accettato il rischio di non essere in grado alla scadenza di versare l'imposta sul valore aggiunto dovuta scegliendo egualmente di proseguire l'attività e adottando solo tardivamente e in modo insufficiente iniziative per fronteggiare tale situazione.

Tal che se ne faceva conseguire come fosse stata correttamente affermata la sussistenza dell'elemento soggettivo del reato contestato **non essendo riconducibile l'omissione contestata a fattori esterni all'imputato o da lui non governabili, ma a una scelta compiuta nella piena consapevolezza dello stato di crisi dell'impresa e della sua possibile irreversibilità, o comunque della sua possibile permanenza, in misura tale da impedire alla scadenza il versamento dell'imposta dovuta.**

Da quanto sin qui esposto se ne faceva conseguire l'infondatezza della censura formulata nel primo motivo di ricorso.

Del pari infondato risultava essere, secondo la Corte, il secondo motivo di ricorso posto che sebbene non possa ritenersi preclusa la possibilità di affermare la particolare tenuità del fatto anche in relazione a ipotesi criminose, quale quella in esame, per le quali il legislatore ha espressamente individuato una soglia di punibilità in quanto il superamento della soglia di punibilità del fatto integra il livello minimo di disvalore penalmente rilevante della fattispecie al di sotto del quale la valutazione di indifferenza penale dell'episodio è stata compiuta dal legislatore una volta per tutte sulla base di fattori obbiettivi ed astratti i quali, a loro volta, hanno una correlazione solo esteriore e formale con la fattispecie concreta e in ordine ai quali il compito del giudice è di mero accertamento, senza apprezzabili margini di discrezionalità valutativa, della sovrapposibilità della fattispecie concreta con quella astratta, tuttavia, ai fini della applicabilità di detta causa di esclusione della punibilità, occorre comunque valutare se, pur essendo stata superata la soglia di rilevanza penale, la ipotesi in giudizio, valutata in funzione dei caratteri riconducibili alle tre categorie di indicatori specificamente segnalate dal legislatore (modalità della condotta, esiguità del danno e del pericolo da essa derivante, grado della colpevolezza), abbia quei requisiti di minima offensività che giustificano la deroga alla applicazione della sanzione penale (Sez. U, n. 13681 del 25/02/2016; conf. Sez. 6, n. 55107 del 08/11/2018; Sez. 3, n. 58442 del 02/10/2018).

In particolare, con specifico riferimento alla ipotesi in cui la soglia di punibilità sia rappresentata dall'ammontare dell'importo della **omissione tributaria**, si faceva presente come l'orientamento interpretativo della Cassazione si fosse indirizzato nel senso che **la causa di non punibilità per la particolare tenuità del fatto sia applicabile solo nel caso in cui si tratti di omissioni relative a un ammontare vicinissimo alla soglia di punibilità a esso di pochissimo superiore** (Sez. 3, n. 40774 del 05/05/2015; Sez. 3, n. 13218 del 20/11/2015, dep. 01/04/2016; Sez. 3, n. 58442 del 02/10/2018; Sez. 3, n. 15020 del 22/01/2019).

Ebbene, declinando tali criteri ermeneutici rispetto alla fattispecie in esame, i giudici di piazza Cavour osservavano come la Corte d'appello di Firenze avesse ritenuto che l'entità del superamento della soglia di rilevanza penale non consentisse di considerare esiguo il danno provocato dalla condotta dell'imputato e avesse pertanto escluso la configurabilità di detta causa di non punibilità trattandosi, secondo il Supremo Consesso, di motivazione idonea essendo stata indicata la ragione per la quale il danno non era stato considerato esiguo, non manifestamente illogica, essendo non di pochissimo superiore alla soglia di punibilità e immune dalle contraddizioni lamentate dal ricorrente posto che i motivi determinanti la scelta imprenditoriale dell'imputato, considerati ai fini della determinazione del trattamento sanzionatorio, non incidono sulla entità del danno cosicché non vi è alcuna contraddizione logica tra la loro considerazione ai fini della determinazione della pena e l'affermazione della non esiguità del danno provocato dalla condotta incriminata.

Anche il secondo motivo di ricorso, dunque, veniva ritenuto infondato

## **Conclusioni**

La sentenza in esame è assai interessante nella parte in cui affronta la tematica della rilevanza delle crisi di impresa ai fini della verifica della sussistenza dell'elemento soggettivo richiesta in materia di reati tributari.

In particolare, in tale decisione, una volta richiamato quell'orientamento nomofilattico secondo il quale, al fine della dimostrazione della assoluta impossibilità di provvedere ai pagamenti omessi, occorre l'allegazione e la prova della non addebitabilità all'imputato della crisi economica che ha investito l'impresa e della impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità che ne sia conseguita tramite il ricorso a misure idonee da valutarsi in concreto e, dunque, per escludere la volontarietà della condotta, è necessaria la dimostrazione della riconducibilità dell'inadempimento alla obbligazione verso l'Erario a fatti non imputabili all'imprenditore che non abbia potuto tempestivamente porvi rimedio per cause indipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico, si riteneva corretto l'operato dei giudici di merito che avevano ritenuto sussistente l'elemento soggettivo del reato di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto in quanto non essendo riconducibile, a loro avviso, l'omissione contestata a fattori esterni all'imputato o da lui non governabili, ma a una scelta compiuta nella piena consapevolezza dello stato di crisi dell'impresa e della sua possibile irreversibilità, o comunque della sua possibile permanenza, in misura tale da impedire alla scadenza il versamento dell'imposta dovuta.

In particolare, rileva quella parte della motivazione della decisione che ha stigmatizzato la condotta dell'imputato in quanto questi, nell'adottare la decisione di proseguire l'attività d'impresa, nonostante l'evidente e consolidato stato di crisi della società, aveva accettato il rischio di non essere in grado alla scadenza di versare l'imposta sul valore aggiunto dovuta scegliendo egualmente di proseguire l'attività e adottando solo tardivamente e in modo insufficiente iniziative per fronteggiare tale situazione.

Questo passaggio motivazionale, difatti, rende evidente che, per provare che vi sia stata l'impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità che ne sia conseguita tramite il ricorso a misure idonee da valutarsi in concreto, si deve dimostrare di avere adottato tali misure in modo tempestivo e soprattutto che cotali misure si siano tradotte in iniziative in grado di far fronte a tale crisi (pur senza riuscirvi).

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

La stessa considerazione positiva, inoltre, riguarda sempre siffatta pronuncia nella parte in cui, richiamandosi giurisprudenza conforme, si afferma che, con riferimento alla ipotesi in cui la soglia di punibilità sia rappresentata dall'ammontare dell'importo della omissione tributaria, la causa di non punibilità per la particolare tenuità del fatto è applicabile solo nel caso in cui si tratti di omissioni relative a un ammontare vicinissimo alla soglia di punibilità a esso di pochissimo superiore.

Difatti, alla luce di quanto appena esposto, è evidente che, ove si verificano casi di questo tipo, potrà invocarsi tale causa di non punibilità solo ove si verifichi questa condizione mentre sarà sconsigliabile chiederla in caso contrario.

### **Volume consigliato**

<https://www.diritto.it/in-materia-di-omesso-versamento-dellimposta-sul-valore-aggiunto-sussiste-lelemento-soggettivo-del-reato-contestato-quando-lomissione-contestata-dipende-una-scelta-compiuta/>