

**Penale Sent. Sez. 3 Num. 15231 Anno 2022**

**Presidente: ANDREAZZA GASTONE**

**Relatore: CORBETTA STEFANO**

**Data Udienza: 17/03/2022**

### **SENTENZA**

sul ricorso proposto da

Travascio Luca, nato a Vimercate il 17/09/1975

avverso la sentenza del 14/04/2021 della Corte di appello di Milano

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal consigliere Stefano Corbetta;

letta la requisitoria redatta ai sensi dell'art. 23 d.l. 28 ottobre 2020, n. 137, dal Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Marilia di Nardo, che ha concluso chiedendo l'inammissibilità del ricorso;

lette le conclusioni del difensore, avv. Luigi Bruno Peronetti, che insiste per l'accoglimento del ricorso.

4

## RITENUTO IN FATTO

1. Con l'impugnata sentenza, la Corte di appello di Milano confermava la decisione resa dal Tribunale di Monza e appellata dall'imputato, la quale aveva condannato Luca Travascio alla pena ritenuta di giustizia, con i doppi benefici di legge, in relazione al reato di cui all'art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000, perché, quale legale rappresentante della società "TSC s.r.l.", ometteva di versare l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale dell'anno di imposta 2013, dell'ammontare di 449.562 euro, entro il termine previsto per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo.

2. Avverso l'indicata sentenza, l'imputato, tramite il difensore di fiducia, propone ricorso per cassazione, affidato un unico composito, motivo, con cui deduce la violazione dell'art. 606, comma 1, lett. b), c) ed e) cod. proc. pen.

In primo luogo si censura la motivazione, laddove, incontestato l'omesso versamento dell'i.v.a., ha ravvisato la sussistenza del dolo senza indagare la volontarietà dell'omissione, tenuto anche conto sia dell'ottenuta rateizzazione del debito tributario, indicativo piuttosto dalla colpa cosciente, sia del fatto che, in procedimenti analoghi riferiti ad annualità diverse, relative agli anni di imposta 2009, 2010 e 2011, il Travascio è stato assolto, sul presupposto della mancanza di volontarietà dell'omissione, proprio in considerazione della rateizzazione del debito, onorato alle singole scadenze.

In secondo luogo, il ricorrente si duole del mancato riconoscimento della causa di non punibilità ex art. 131-bis cod. pen., considerando che, decurtando gli importi pagati, lo scostamento dalla soglia di penale rilevanza è pari a soli 44.000 euro.

## CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è inammissibile perché reitera censure che la Corte di merito, confermando la sentenza di primo grado, ha rigettato con motivazione giuridicamente corretta ed immune da profili di illogicità manifesta.

2. Quanto al primo motivo, si osserva <sup>che</sup> le Sezioni Unite di questa Corte di legittimità nella sentenza n. 37424 del 28/03/2013, dep. 12/09/2013, Romano, hanno operato una approfondita disamina dell'elemento soggettivo del delitto ex art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000 (par. 6), osservando che, mentre molte delle condotte penalmente sanzionate dal d.lgs. n. 74 del 2000, richiedono che il comportamento illecito sia dettato dallo scopo specifico di evadere le imposte,

questa specifica direzione della volontà non emerge dal testo dell'art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000, che è punito a titolo di dolo generico, per la cui integrazione è, perciò, sufficiente la consapevolezza, in capo all'agente, di non versare all'Erario le ritenute effettuate nel periodo considerato, consapevolezza che deve investire anche la soglia di punibilità, la quale, contribuendo a definirne il disvalore, è un elemento costitutivo del fatto.

Le Sezioni Unite hanno precisato che "la prova del dolo è insita in genere nella presentazione della dichiarazione annuale, dalla quale emerge quanto è dovuto a titolo di imposta, e che deve, quindi, essere saldato o almeno contenuto non oltre la soglia di Euro cinquantamila, entro il termine lungo previsto. Il debito verso il fisco relativo ai versamenti IVA è collegato al compimento delle operazioni imponibili. Ogni qualvolta il soggetto d'imposta effettua tali operazioni riscuote già (dall'acquirente del bene o del servizio) l'IVA dovuta e deve, quindi, tenerla accantonata per l'Erario, organizzando le risorse disponibili in modo da poter adempiere all'obbligazione tributaria. L'introduzione della norma penale, stabilendo nuove condizioni e un nuovo termine per la propria applicazione, estende evidentemente la detta esigenza di organizzazione su scala annuale. Non può, quindi, 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".

3. Coerentemente con questa ricostruzione, si è perciò affermato che non incide sulla sussistenza del reato 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 di non far debitamente fronte all'esigenza predetta (Sez. 3, n. 37528 del 12/06/2013 - dep. 13/09/2013, Corliano, Rv. 257683).

Ciò non significa che, in astratto, siano possibili casi - il cui apprezzamento è devoluto al giudice del merito e, come tale, insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato - in cui possa invocarsi l'assenza del dolo o l'assoluta impossibilità di adempiere l'obbligazione tributaria. È tuttavia necessario che siano assolti precisi oneri di allegazione che, per quanto attiene alla crisi di liquidità, devono investire non solo l'aspetto circa la non imputabilità al sostituto d'imposta della crisi economica, che improvvisamente avrebbe interessato l'impresa, ma anche che detta crisi non possa essere stata adeguatamente fronteggiata tramite il ricorso, da parte dell'imprenditore, ad idonee misure da valutarsi in concreto (Sez. 3, n. 20266 del 08/04/2014 - dep. 15/05/2014,

Zanchi, Rv. 259190; Sez. 3, n. 5467 del 05/12/2013 - dep. 04/02/2014, Mercurtello, Rv. 258055).

Occorre, cioè, la prova che non sia stato altrimenti 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 ad egli non imputabili (Sez. 3, 9 ottobre 2013, n. 5905/2014; Sez. 3, n. 15416 del 08/01/2014, Tonti Sauro; Sez. 3, n. 5467 del 05/12/2013, Mercurtello, Rv. 258055; Sez.3, n. 43599 del 09/09/2015, dep.29/10/2015, Rv. 265262).

4. Nella vicenda in esame, la Corte territoriale, nel solco tracciato dal Tribunale, si è adeguata ai principi appena richiamati, osservando che l'inadempimento all'obbligo tributario è stato determinato da una precisa scelta dell'imputato: salvaguardare la continuità aziendale della società "ATL comunicazioni", operazione che è stata effettuata senza un adeguato piano finanziario e con la consapevolezza di non avere le risorse utili per far fronte dalle scadenze tributarie, di cui l'imputato era al corrente avendo sottoscritto la relativa dichiarazione fiscale.

E' del tutto evidente che, al di là delle vicende relative a precedenti anni di imposta, l'indicata scelta di impiegare le risorse finanziarie della società per garantire la continuità aziendale della "ATL comunicazioni" rende manifesta la volontarietà dell'omissione, proprio perché, nel momento in cui l'imputato ha liberamente deciso di utilizzare il denaro della società per quella finalità, ha altresì scelto di non pagare il debito tributario, la cui entità, come detto, gli era perfettamente nota, risultando dalla dichiarazione che egli stesso aveva compilato.

5. Nel misurarsi con l'argomentazione difensiva, qui riproposta, secondo cui l'imputato aveva fatto istanza di rateizzazione del debito tributario il 3 ottobre 2016, e quindi anteriormente alla notifica dell'avviso ex art. 415-bis cod. proc. pen., la Corte di merito ha correttamente ritenuto irrilevante, ai fini della sussistenza del dolo, tale circostanza, la quale è evidentemente successiva alla data di consumazione del reato, ossia il 29 dicembre 2014, data che coincide con la scadenza del termine per il pagamento dell'imposta dovuta e in relazione al quale deve valutarsi la sussistenza degli elementi costitutivi del reato, tra cui l'elemento soggettivo.

6. Manifestamente infondato è il secondo motivo.

In disparte del fatto che il superamento della soglia di punibilità di "soli" 44.000 euro non pare concretizzare un'offesa di "particolare tenuità", in ogni caso, come correttamente osservato dalla Corte d'appello, è al momento della consumazione del reato che devono essere verificati i presupposti integranti la causa di non punibilità ex art. 131-*bis* cod. pen., sicché è a quella data che deve valutarsi se l'offesa cagionata al bene protetto dalla norma incriminatrice violata sia o meno di "particolare tenuità"; ciò significa, in relazione al delitto in esame, che l'offesa deve essere apprezzata con riferimento alla misura dell'imposta evasa come risultante al momento della scadenza per il pagamento del debito, nel quale, consumandosi il reato, si realizza la lesione del bene tutelato - imposta che, nella specie, ammontava a quasi 450 mila euro e che evidentemente non può ragionevolmente dirsi che abbia cagionato danno di speciale tenuità -, essendo irrilevante, a questo fine, il successivo pagamento del debito erariale, che può invece assumere rilevanza in relazione all'applicazione degli istituti disciplinati dagli artt. 13 e 13-*bis* d.lgs. n. 74 del 2000.

7. Essendo il ricorso inammissibile e, a norma dell'art. 616 cod. proc. pen., non ravvisandosi assenza di colpa nella determinazione della causa di inammissibilità (Corte Cost. sent. n. 186 del 13/06/2000), alla condanna del ricorrente al pagamento delle spese del procedimento consegue quella al pagamento della sanzione pecuniaria nella misura, ritenuta equa, indicata in dispositivo.

**P.Q.M.**

Dichiara inammissibile il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali e della somma di Euro 3.000,00 in favore della Cassa delle Ammende.

Così deciso il 17/03/2022.