



47482-18

**REPUBBLICA ITALIANA**  
In nome del Popolo Italiano  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
TERZA SEZIONE PENALE

Composta da

Giulio Sarno - Presidente -  
Antonella Di Stasi - Consigliere -  
Stefano Corbetta - Consigliere -  
Gianni Filippo Reynaud - Relatore -  
Ubalda Macrì - Consigliere -

Sent. n. sez. 2905  
UP - 19/09/2018  
R.G.N. 24819/2018

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso proposto da

(omissis) , nata a (omissis)

avverso la sentenza del 11/01/2018 della Corte di appello di Ancona

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal consigliere Gianni Filippo Reynaud;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Gianluigi Pratola, che ha concluso chiedendo dichiararsi l'inammissibilità del ricorso;

udito per la ricorrente l'avv. (omissis) che ha chiesto l'accoglimento delle conclusioni del ricorso.

## **RITENUTO IN FATTO**

1. Con sentenza dell'11 gennaio 2018, la Corte d'appello di Ancona, decidendo il gravame proposto da (omissis) e rilevando l'intervenuta prescrizione del reato più risalente (relativo all'omesso versamento delle ritenute certificate per l'anno d'imposta 2008), con conseguente rideterminazione della pena, ha per il resto confermato la sentenza con cui la stessa è stata ritenuta responsabile dei reati di cui all'art. 10-*bis* d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 per aver omesso, quale legale rappresentante di una società, il versamento delle ritenute certificate negli anni d'imposta 2009 e 2010.

2. Avverso la sentenza di appello, ha proposto ricorso il difensore dell'imputata, deducendo i motivi di seguito enunciati nei limiti strettamente necessari per la motivazione ai sensi dell'art. 173, comma 1, disp. att. cod. proc. pen.

3. Con il primo motivo si deduce, ai sensi dell'art. 606, comma 1, lett. b), cod. proc. pen. la violazione dell'art. 10-*bis* d.lgs. 74 del 2000 per essere stato ritenuto integrato il delitto, nonostante l'insussistenza dell'elemento psicologico del reato, stante l'impossibilità della ricorrente, per la situazione di difficoltà economica dell'impresa, di adempiere al debito d'imposta, ciò che ne escluderebbe la penale responsabilità per forza maggiore o mancanza di dolo. Allega la ricorrente di aver fatto tutto il possibile per versare il dovuto, avendo ottenuto, nel 2009, un mutuo ipotecario per fronteggiare la crisi di liquidità e avendo attivato diverse procedure di rateizzazione del debito fiscale onorando i pagamenti convenuti, essendo poi stata costretta al ridimensionamento dell'impresa stante l'impossibilità di risollevarne le sorti.

4. Con il secondo motivo si deduce il vizio di motivazione per non essere stato escluso l'elemento soggettivo, con motivazione illogica e contraddittoria, alla luce delle allegazioni di cui sopra, non avendo la ricorrente operato alcuna scelta tra quali debiti pagare e quali non pagare, cercando viceversa di recuperare tutte le situazioni debitorie della società.

## **CONSIDERATO IN DIRITTO**

1. Il ricorso è inammissibile essendo i relativi motivi – da esaminarsi congiuntamente in quanto all'evidenza connessi – generici e manifestamente

infondati, sia quanto alla dedotta sussistenza della forza maggiore o, comunque, dell'assenza di dolo, sia quanto al lamentato vizio di motivazione.

2. Va in primo luogo osservato che la situazione rappresentata dalla ricorrente - quand'anche corretta in fatto - non potrebbe in alcun modo integrare gli estremi dell'invocata fattispecie prevista dall'art 45 cod. pen., giusta il consolidato principio secondo cui, in tema di reati fiscali omissivi, l'inadempimento della obbligazione tributaria può essere attribuito a forza maggiore solo quando derivi da 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. 8352/2015 del 24/06/2014, Schirosi, Rv. 263128). In detta sentenza questa Corte ha escluso che potesse essere ascrivibile a forza maggiore la mancanza della provvista necessaria all'adempimento dell'obbligazione tributaria per effetto di una scelta di politica imprenditoriale volta a fronteggiare una crisi di liquidità. Nel caso di specie, la ricorrente allega di aver tentato di porre rimedio alla crisi di liquidità con la rateizzazione del debito fiscale, onorandone le rate e cercando nel contempo di pagare anche gli altri debiti, ma - essendo stato accertato che la crisi economica dell'impresa era presente quantomeno dal 2008, anno a cui risale la prima contestazione mossa in processo - difetta il requisito del fatto esterno impreveduto ed imprevedibile al momento della consumazione dei reati commessi nell'agosto 2010 e nell'agosto 2011.

Nella motivazione della citata sentenza - che richiama numerosi precedenti conformi e che il Collegio integralmente condivide - si legge che «la forza maggiore postula la individuazione di un fatto imponderabile, impreveduto ed imprevedibile, che esula del tutto dalla condotta dell'agente, sì da rendere ineluttabile il verificarsi dell'evento, non potendo ricollegarsi in alcun modo ad un'azione od omissione cosciente e volontaria dell'agente, sicché questa Suprema Corte «ha sempre escluso, quando la specifica questione è stata posta, che le difficoltà economiche in cui versa il soggetto agente possano integrare la forza maggiore penalmente rilevante (Sez. 3, n. 4529 del 04/12/2007, Cairone, Rv. 238986; Sez. 1, n. 18402 del 05/04/2013, Giro, Rv. 255880; Sez. 3, n. 24410 del 05/04/2011, Bolognini, Rv. 250805; Sez. 3, n. 9041 del 18/09/1997, Chiappa, Rv. 209232; Sez. 3, n. 643 del 22/10/1984, Bottura, Rv. 167495; Sez. 3, n. 7779 del 07/05/1984, Anderi, Rv. 165822). 5.20. Costituisce corollario di queste affermazioni il fatto che nei reati omissivi integra la causa di forza maggiore l'assoluta impossibilità, non la semplice difficoltà di porre in essere il comportamento omesso (Sez. 6, n. 10116 del 23/03/1990, Iannone, Rv. 184856). 5.21. Ne consegue che: a) il margine di scelta esclude sempre la forza

maggiore perché non esclude la *suitas* della condotta; b) la mancanza di provvista necessaria all'adempimento dell'obbligazione tributaria penalmente rilevante non può pertanto essere adottata a sostegno della forza maggiore quando sia comunque il frutto di una scelta/politica imprenditoriale volta a fronteggiare una crisi di liquidità; c) non si può invocare la forza maggiore quando l'inadempimento penalmente sanzionato sia stato con-causato dal mancato pagamento alla singole scadenze mensili e dunque da una situazione di illegittimità; d) l'inadempimento tributario penalmente rilevante può essere attribuito a forza maggiore solo quando derivi da fatti non imputabili all'imprenditore che non ha potuto tempestivamente porvi rimedio per cause indipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico» (Sez. 3, n. 8352 del 24/06/2014, dep. 2015, Schirosi).

Nel caso di specie, come detto, al momento della commissione dei fatti per cui è intervenuta condanna (agosto 2010 e agosto 2011), la crisi d'impresa e di liquidità si trascinava già da tempo e la ricorrente – attesta la sentenza impugnata – ha sostanzialmente scelto di destinare le risorse disponibili non già per il pagamento delle ritenute certificate (onorate soltanto in parte e rimaste inadempite per ben tre anni consecutivi e per significativi importi) – ma per continuare a gestire l'azienda, pagando dipendenti e fornitori. In tal modo – osserva il Collegio – la ricorrente ha continuato per anni ad operare con la sua società, nonostante la evidente mancanza di liquidità, sostanzialmente “finanziandosi” con le somme incamerate a titolo di sostituto d'imposta, sicché non può in alcun modo parlarsi di fatti commessi per forza maggiore.

3. Quanto ai motivi afferenti l'assenza di dolo ed il dedotto vizio di motivazione, va premesso che è pacifico orientamento quello secondo cui il reato di omesso versamento, da parte del sostituto d'imposta, delle ritenute operate sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti si consuma alla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione annuale, in quanto è solo con il maturare di tale termine che si verifica l'evento dannoso per l'erario, previsto dalla fattispecie penale, ed è punibile a titolo di dolo generico, richiedendo la mera consapevolezza della condotta omissiva (Sez. 3, n. 25875 del 26/05/2010, Olivieri, Rv. 248151; l'orientamento ha trovato autorevole conferma nella decisione Sez. U, n. 37425 del 28/03/2013, Favellato). Consapevolezza che la ricorrente non ha mai posto in dubbio.

Posto che ella, sia nel gravame sia nel ricorso per cassazione, adduce a sostegno della mancanza di dolo la sostanziale inesigibilità della condotta che integrerebbe gli estremi della forza maggiore, una volta esclusa la sussistenza di

tale ultima fattispecie viene logicamente a cadere anche la prospettazione circa l'assenza di elemento soggettivo.

Né può essere tacciata di illogicità la motivazione della sentenza impugnata nella parte in cui ha riconosciuto che la ricorrente effettuò delle scelte circa quali debiti onorare: la circostanza è sostanzialmente ammessa in ricorso nella parte in cui si citano le dichiarazioni dell'impiegata amministrativa <sup>(omissis)</sup>, secondo la quale – non essendo le entrate finanziarie sufficienti a coprire tutte le uscite - «si è distribuito quello che c'era per delle esigenze magari più impellenti» al fine di garantire il proseguimento dell'attività d'impresa.

Quanto all'allegazione che la ricorrente avrebbe messo in atto tutte le azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, dirette a recuperare le somme necessarie ad assolvere il debito erariale in presenza di un'improvvisa crisi di liquidità, senza riuscirvi per cause indipendenti dalla sua volontà, si tratta di affermazione, per un verso, del tutto generica e, per altro verso fondata un presupposto (la natura improvvisa della mancanza di liquidità) contrastante con il lungo periodo di crisi pacificamente attestato in atti e la reiterazione della condotta criminosa per almeno tre anni consecutivi. Quanto, in particolare, al primo aspetto, deve inoltre osservarsi come il fatto che la signora <sup>(omissis)</sup>, quale amministratore unico della <sup>(omissis)</sup> S.r.l., avesse sottoscritto un mutuo ipotecario dell'importo di Euro 800.000,00 il 31 luglio 2009 – come si allega in ricorso – da un lato non valga a provare di aver intaccato il proprio personale patrimonio (trattandosi, a quanto si comprende dal ricorso, di obbligazione assunta dalla società) e, soprattutto, d'altro lato, non attesti che quelle somme siano state destinate al pagamento del debito tributario (lo stesso giorno, peraltro, scadeva l'obbligo di versare le ritenute certificate relative all'anno d'imposta 2008, violato per l'importo di Euro 249.920,75, come da contestazione del reato di cui all'art. 10-bis d.lgs. 74 del 2000, accertato in primo grado e dichiarato prescritto nel giudizio d'appello).

4. Alla declaratoria di inammissibilità del ricorso, tenuto conto della sentenza Corte cost. 13 giugno 2000, n. 186 e rilevato che nella presente fattispecie non sussistono elementi per ritenere che la parte abbia proposto il ricorso senza versare in colpa nella determinazione della causa di inammissibilità, consegue, a norma dell'art. 616 cod. proc. pen., oltre all'onere del pagamento delle spese del procedimento anche quello del versamento in favore della Cassa delle Ammende della somma equitativamente fissata in Euro 2.000,00.

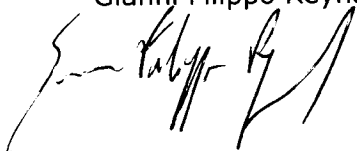
**P.Q.M.**

Dichiara inammissibile il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese processuali e della somma di € 2.000,00 in favore della Cassa delle Ammende.

Così deciso il 19 settembre 2018.

Il Consigliere estensore

Gianni Filippo Reynaud



Il Presidente

Giulio Sarno

