58442-18

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TERZA PENALE

PUBBLICA UDIENZA
del 2 ottobre 2018

SENTENZA N. 3078

REGISTRO GENERALE
n. 18707 del 2018

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. Gastone ANDREAZZA	Presidente
Dott. Angelo Matteo SOCCI	Consigliere
Dott. Andrea GENTILI	Consigliere rel.
Dott. Gianni Filippo REYNAUD	Consigliere
Dott. Ubalda MACRI'	Consigliere

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

(omissis) , nato a (omissis) ;

avverso la sentenza n. 1093 della Corte di appello di Milano del 14 febbraio 2018;

letti gli atti di causa, la sentenza impugnata e il ricorso introduttivo;

sentita la relazione fatta dal Consigliere Dott. Andrea GENTILI;

sentito il PM, in persona del Sostituto Procuratore generale Dott. Ferdinando LIGNOLA, il quale ha concluso chiedendo la dichiarazione di inammissibilità del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

Avendo la Corte di appello di Milano, con sentenza del 14 febbraio 2018, confermato la decisione con la quale il Tribunale di Milano, in esito a giudizio celebrato nelle forme del rito abbreviato, aveva dichiarato la penale responsabilità di (omissis) in ordine al reato di cui all'art. 10-*bis* del dlgs n. 74 del 2000, per avere omesso di versare all'erario le ritenute certificate operate sui trattamenti retributivi corrisposti, in qualità di legale rappresentante della (omissis) Srl, ai propri dipendenti per un ammontare pari a euro 167.686,00, e lo aveva pertanto condannato alla pena ritenuta di giustizia, il prevenuto ha proposto ricorso per cassazione avverso la predetta sentenza articolando 2 motivi di impugnazione.

Il primo di essi ha ad oggetto il vizio di motivazione in ordine alla affermazione della responsabilità del (omissis), il quale sarebbe stato costretto a non versare le ritenute operate a causa della condizione di crisi imprenditoriale nella quale si era venuta a trovare la società da lui amministrata, sebbene per far fronte ad essa egli abbia anche fatto ricorso alle proprie risorse personali; una tale situazione, non considerata dalla Corte territoriale, sarebbe stata, ad avviso del ricorrente, tale da escludere la sussistenza dell'elemento soggettivo in capo all'imputato.

In via subordinata il (omissis) ha lamentato il mancato riconoscimento della causa di non punibilità legata alla particolare tenuità del fatto, considerata la ridotta entità dello scostamento della omissione tributaria rispetto alla soglia di punibilità prevista per il reato in questione.

CONSIDERATO IN DIRITTO

Il ricorso è infondato ed esso, pertanto, deve essere rigettato.

Riguardo al primo motivo di impugnazione, concernente il ritenuto vizio di motivazione in ordine alla sussistenza dell'elemento soggettivo del reato contestato al (omissis), il cui comportamento omissivo sarebbe stato diretta conseguenza della crisi di liquidità che avrebbe colpito l'impresa della quale egli era legale rappresentante, va rammentato che il fermo orientamento interpretativo di questa Corte è nel senso che, nel reati di omesso versamento di ritenute certificate, previsto dall'art. 10-*bis* del dlgs n. 74 del 2000, l'imputato può invocare la assoluta impossibilità di adempiere il debito di imposta, quale causa di esclusione della responsabilità penale, solo in quanto egli abbia provveduto ad assolvere gli oneri di allegazione concernenti sia il

profilo della non imputabilità a lui medesimo della crisi economica che ha investito l'impresa da lui condotta (dovendosi al riguardo confermare che l'inadempimento della obbligazione tributaria può essere attribuito a forza maggiore, e quindi tale da costituire elemento scriminante rispetto alla responsabilità del soggetto astretto dal dovere nascente dalla obbligazione in questione, solo quando esso derivi da fatti non imputabili all'imprenditore cui egli non abbia potuto tempestivamente porvi rimedio per cause indipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico: Corte di cassazione, Sezione III penale, 22 febbraio 2015, n. 8352), sia l'aspetto della impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità tramite il ricorso a misure idonee la cui valutazione è da operarsi in concreto secondo il singolo atteggiarsi della fattispecie (Corte di cassazione, Sezione III penale, 15 maggio 2014, n. 20266).

Nel caso in esame, riguardo al quale, è opportuno precisare, il ricorrente in sede di attuale impugnazione si è limitato a richiamare quali elementi significativi ai fini del determinarsi della crisi di liquidità non adeguatamente valutati dal giudice di merito (in termini peraltro piuttosto vaghi) il fatto che alcuni suoi clienti non abbiano, a loro volta, adempiuto alle obbligazioni di pagamento contratte in suo favore e la circostanza che gli istituti di credito abbiano interrotto i rapporti di "fido" precedentemente aperti nei confronti della (omissis) Srl, la Corte territoriale milanese ha puntualmente osservato che la fattispecie contestata al prevenuto, si tratta infatti della violazione dell'art. 10-*bis* del dlgs n. 74 del 2000, si caratterizza, rispetto ad altre ipotesi di omissioni tributarie, in quanto essa si realizza a causa del fatto che il sostituto di imposta sia venuto meno all'obbligo di accantonare la provvista necessaria per l'adempimento della obbligazione tributaria, formalmente gravante sul sostituito.

Osserva il Collegio sul punto che tale operazione di "messa in riserva", in un'ottica di doverosa gestione prudenziale delle risorse finanziarie, sarebbe da eseguirsi da parte del sostituto ogni qual volta egli abbia effettuato le erogazioni oggetto di tassazione in favore del sostituito; la circostanza che invece, onde fare fronte ad altri impegni, il sostituto abbia, anche solo temporaneamente, diversamente utilizzato tali risorse, nella convinzione di potere, al momento della scadenze delle obbligazioni tributarie su di lui gravanti, "ricoprire" le "scoperture" finanziarie in tal modo determinatesi, seppure possa andare ascritto ad una sua legittima opzione in relazione alla organizzazione finanziaria dell'impresa, comporta che egli debba assumersi

l'onere, anche in termini di rilevanza penale delle eventuali conseguenze, degli eventuali rischi ad essa connessi.

Correttamente, pertanto, la Corte meneghina ha, sul punto, ribadito l'affermazione della colpevolezza della condotta del (omissis).

Passando, a questo punto, all'esame del secondo motivo di impugnazione, col quale il ricorrente ha censurato la sentenza della Corte territoriale lombarda per avere questa dichiarato inammissibile, in quanto tardivamente formulata, la richiesta di applicazione in suo favore dell'art. 131-*bis* cod. pen., deve rilevarsi, pur a fronte della astratta meritevolezza del motivo di impugnazione - considerato che, afferendo ad un profilo incidente sulla punibilità del fatto suscettibile anche di essere esaminato in via officiosa dal giudicante, la richiesta di applicazione della norma citata poteva ben essere formulata in grado di merito sino al momento in cui le parti hanno articolato ed illustrato le loro richieste conclusive (in tale senso, infatti, sia pure per farne derivare la inammissibilità della deduzione della relativa questione se dedotta per la prima volta in sede di legittimità: Corte di cassazione, Sezione VII penale, 9 aprile 2018, n. 15659, ord.), e che, pertanto, l'affermazione contenuta nella sentenza impugnata della sua tardività nel caso di specie non appare condivisibile, che la censura si manifesta, tuttavia, nel concreto non meritevole di accoglimento.

Deve, infatti, rilevarsi che la Corte territoriale, dopo avere affermato la inammissibilità della doglianza, ne ha, in ogni caso, ritenuto la infondatezza, in tale modo compiendo su di essa una valutazione di merito.

Essa ha, infatti, rilevato come l'ammontare della omissione tributaria attribuita al (omissis) fosse superiore "di una cifra significativa" rispetto alla soglia di punibilità prevista per il reato in contestazione.

Di tanto, d'altra parte, anche l'odierno ricorrente ha preso atto, articolando la sua doglianza anche in relazione alla parte di motivazione della sentenza in cui è stata esclusa, per la ragione esposta, la possibilità di qualificare il fatto come di particolare ai sensi dell'art. 131-*bis* cod. pen.

Sul punto la censura non merita accoglimento.

Va, in primo luogo, considerato come in linea di principio non possa ritenersi preclusa la possibilità di affermare la particolare tenuità del fatto pur in relazione ad ipotesi criminose, quale è quella ora in esame, per le quali il legislatore ha espressamente individuato una soglia di punibilità; in disparte al

momento, in quanto non rilevante, il risalente dibattito, ora apparentemente sopito, in ordine alla natura dogmatica delle soglie di punibilità (se cioè esse o, meglio, il loro superamento integri un elemento costitutivo del reato – in tale senso: Corte di cassazione, Sezione III penale, 29 agosto 2016, n. 35611; *idem* 15 febbraio 2016, n. 6105 – ovvero vadano qualificate come condizioni obbiettive di punibilità – così: Corte di cassazione, Sezione III penale, 7 ottobre 2003, n. 37943; *idem* 1 aprile 2003, n. 15164), deve considerarsi come, sulla base dello stesso orientamento consolidato di questa Corte, non vi sia alcuna antinomia logica fra la affermazione della particolare tenuità del fatto ed il superamento della soglia di punibilità per esso prevista.

Infatti, come è stato osservato, 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 hanno una correlazione solo esteriore e formale con la fattispecie concreta ed in ordine ai quali il compito del giudice è di mero accertamento, senza apprezzabili margini di discrezionalità valutativa, della sovrapponibilità della fattispecie concreta con quella astratta.

Invece, nel caso della particolare tenuità del fatto sarà compito del giudice valutare - una volta positivamente scrutinata la inquadrabilità (desunta dalla pena edittale massima e dalla "non abitualità" del comportamento, secondo i criteri definitori a tale scopo previsti dal legislatore) della ipotesi di reato contestata fra quelle suscettibili di essere giudicate alla stregua della norma in discorso – se, con riferimento al caso sottoposto in concreto alla sua attenzione, pur essendo stata superata la soglia di punibilità (fattore questo che si pone come logicamente pregiudiziale alla valutazione *ex* art. 131-*bis* cod. pen. dell'episodio di vita sottoposto al giudizio penale, atteso che, ove tale superamento non si fosse verificato, lungi dal discutersi della particolare tenuità del fatto, dovrebbe immediatamente concludersi per la sua irrilevanza penale), la ipotesi *de qua*, esaminata in funzione dei caratteri riconducibili alle tre categorie di indicatori specificamente segnalate dal legislatore (e cioè: le modalità della condotta; l'esiguità del danno e del pericolo da essa derivante; il grado della colpevolezza), abbia quei requisiti di minima offensività che giustificano la deroga alla, altrimenti doverosa, applicazione della risposta punitiva dello Stato alla loro commissione (Corte di cassazione, Sezioni unite penali, 6 aprile 2016, n. 13681; in particolare sul requisito della minima offensività che deve

caratterizzare il fatto di particolare tenuità: Corte di cassazione, Sezione VI penale, 3 novembre 2016, n. 46255).

Fatta questa premessa, si osserva, altresì, con specifico riferimento alla ipotesi in cui la soglia di punibilità sia rappresentata dal'ammontare dell'importo della omissione tributaria, che l'orientamento interpretativo di questa Corte si sia indirizzato nel senso che la causa di non punibilità della particolare tenuità del fatto sia applicabile solo nel caso in cui si tratti di omissioni relative ad un ammontare vicinissimo alla soglia di punibilità (Corte di cassazione, Sezione III penale, 1 aprile 2016, n. 13218) ed ad esso di pochissimo superiore (Corte di cassazione, Sezione III penale, 12 ottobre 2015, n. 40774).

Ciò, tuttavia, non deve essere inteso, come a volte in passato è stato fatto, nel senso che l'eventuale particolare tenuità del fatto debba essere considerata non con riferimento alla sola eccedenza rispetto alla soglia di punibilità prevista dal legislatore, ma, bensì, in rapporto alla condotta nella sia interezza.

Infatti ove si operasse in tale modo, facendosi riferimento, in altre parole, all'intero ammontare della imposta non versata e non alla sola sua parte superiore rispetto alla soglia di punibilità (in tale criticato senso si è espressa: Corte di cassazione, Sezione III penale, 29 dicembre 2015, n. 51020), si varrebbe, di fatto, ad escludere dall'ambito di applicabilità della particolare causa di non punibilità tutte le ipotesi in cui il legislatore abbia posto una soglia alla rilevanza penale del fatto; ma come abbiamo visto in questo modo si finirebbe per attrarre sotto il fuoco della, sia pure indiretta, rilevanza penale vicende che, invece, sono estranee ad essa.

Nel caso che interessa la Corte di Milano, sia pure con formula decisamente ellittica, ha affermato che l'omissione tributaria del ricorrente non si poteva considerare di lieve entità, considerata la significatività delle somme dal medesimo non versate.

Sul punto rileva questa Corte, che, al di là della apparente circolarità del ragionamento svolto dalla Corte di merito, esso in realtà, ove lo si provi sulla base del contenuto della imputazione contestata al ricorrente, è condivisibile; appare, onde verificare quanto sopra, sufficiente sostituire alla generica affermazione della "significatività" dell'importo in questione il dato obbiettivo offerto dalla circostanza che, in questo caso, il valore della imposta non versata dal sostituto di imposta è superiore di oltre il 10% rispetto alla attuale

soglia di punibilità, sicché l'entità di tale scostamento non appare sicuramente essere contenuta entro i margini di valore di pochissimo superiore o comunque vicinissimo, per riprendere i termini utilizzati in passato dalla prassi giurisprudenziale di questa Corte, rispetto al valore limite costituito dalla soglia di punibilità.

Anche il secondo motivo di impugnazione va, pertanto, dichiarato infondato ed il ricorso nel suo complesso va rigettato, con la derivante condanna del (omissis) al pagamento delle processuali.

PQM

Rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali.

Così deciso in Roma, il 2 ottobre 2018

Il Consigliere estensore

(Andrea GENTILI)

Il Presidente

(Gastone ANDREAZZA)

28 DIC 2018