

**Penale Sent. Sez. 3 Num. 34652 Anno 2021**

**Presidente: ROSI ELISABETTA**

**Relatore: MENGONI ENRICO**

**Data Udiienza: 16/06/2021**

### **SENTENZA**

sul ricorso proposto da

██

avverso la sentenza del 16/10/2020 della Corte di appello di Roma;

visti gli atti, il provvedimento impugnato ed il ricorso;

sentita la relazione svolta dal consigliere Enrico Mengoni;

lette le conclusioni del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Valentina Manuali, che ha chiesto il rigetto del ricorso;

lette le conclusioni del difensore del ricorrente, Avv. Francesco Romeo, che ha chiesto l'accoglimento del ricorso

### **RITENUTO IN FATTO**

1. Con sentenza del 16/10/2020, la Corte di appello di Roma, in riforma della pronuncia emessa il 29/5/2017 dal locale Tribunale, dichiarava non doversi procedere nei confronti di ██████████ in ordine al delitto di cui al capo a) della rubrica, perché estinto per prescrizione, e rideterminava la pena allo stesso inflitta quanto alla fattispecie di cui al capo b) (art. 10-ter, d. lgs. 10 giugno 2000, n. 74) nella misura di otto mesi di reclusione.

2. Propone ricorso per cassazione il [REDACTED] a mezzo del proprio difensore, deducendo i seguenti motivi:

- violazione dell'art. 18, d. lgs. n. 74 del 2000; vizio di motivazione. La Corte di appello, ribadendo quanto affermato dal primo Giudice, avrebbe rigettato l'eccezione di incompetenza territoriale del Tribunale di Roma con argomento ipotetico e congetturale (il possibile pagamento telematico delle ritenute), senza valutare che già il capo di imputazione riporterebbe – quale *locus commissi delicti* – la località di Tradate (Va). Emergerebbe chiara, peraltro, la completa carenza di motivazione sul punto, non ravvisandosi alcuna risposta al profilo sollevato con il gravame proprio in ordine al contenuto della rubrica;

- la stessa censura, di seguito, è mossa con riguardo alla scriminante della forza maggiore. La motivazione stesa dalla Corte non terrebbe conto di numerosi e decisivi elementi evidenziati nell'atto di appello (ad esempio, quanto alla tentata vendita dell'immobile, alle passività dei due enti ed al concordato preventivo liquidatorio cui era stata assoggettata [REDACTED] s.p.a.), e non considererebbe che, per contro, il Tribunale avrebbe riconosciuto la profonda crisi economica e finanziaria attraversata dai due enti negli anni di interesse;

- le medesime violazioni, ancora, coinvolgerebbero la mancata applicazione della causa di esclusione della punibilità di cui all'art. 131-bis cod. pen., pur ricorrendone i presupposti; al riguardo, peraltro, nella sentenza difetterebbe ogni motivazione, nonostante uno specifico motivo di gravame;

- violazione di legge e vizio argomentativo, infine, riguarderebbero anche la conferma della confisca, disposta su un presupposto errato, quale la mancata prova dell'integrale pagamento del debito fiscale di cui al capo b). Anche su tale profilo, peraltro, si riscontrerebbe una carenza assoluta di motivazione.

3. Con requisitoria scritta del 25/5/2021, il Procuratore generale presso questa Corte ha chiesto il rigetto del ricorso. Con motivi nuovi del 23/5/2021, il difensore ha insistito per l'accoglimento delle censure proposte.

#### **CONSIDERATO IN DIRITTO**

3. Il ricorso – che concerne le stesse doglianze sollevate con l'atto di appello – risulta infondato.

4. Con riguardo alla prima, in punto di incompetenza per territorio, ritiene il Collegio di non poter completamente seguire il principio, affermato da questa Corte, secondo cui, in tema di reati tributari, la competenza per territorio in relazione ai reati di cui agli artt. 10-bis e 10-ter, d. lgs. n. 74 del 2000, va individuata nel luogo in cui si verifica l'omissione del versamento del tributo ex art. 8 cod. proc. pen., che coincide con quello ove si trova la sede effettiva

dell'azienda, nel senso di centro dell'attività amministrativa e direttiva dell'impresa, attesa la non applicabilità del criterio di cui all'art. 18, comma secondo, del d.lgs. n. 74 del 2000, riferito ai soli delitti da esso previsti al capo I del titolo II (tra le altre, Sez. 3, n. 13610 del 14/2/2019, Clementi, Rv. 275901; Sez. 3, n. 23784 del 16/12/2016, Mosetter, Rv. 269983, Sez. 3, n. 27701 del 1°/4/2014, Santacroce, Rv. 260110).

4.1. Questa giurisprudenza, infatti, merita certamente adesione laddove rileva che, essendo il reato di omesso versamento dell'IVA collocato nel capo secondo del titolo secondo del decreto, non viene in rilievo la speciale regola sulla competenza per territorio stabilita dall'art 18, comma 2, d.lgs. 74 del 2000, in forza della quale «per i delitti previsti dal capo I del titolo II il reato si considera consumato nel luogo in cui il contribuente ha il domicilio fiscale»; trova applicazione, invece, la generale previsione contenuta nel primo comma della disposizione, secondo cui «se la competenza per territorio per i delitti previsti dal presente decreto non può essere determinata a norma dell'art. 8 del codice di procedura penale, è competente il giudice del luogo di accertamento del reato».

4.2. In particolare, data la natura di reato omissivo istantaneo propria delle fattispecie richiamate, il rinvio al codice di rito contenuto nella disposizione citata va necessariamente operato all'art. 8, comma 1, cod. proc. pen., a mente del quale «la competenza per territorio è determinata dal luogo in cui il reato è stato consumato» e, trattandosi di condotta omissiva, tale luogo coincide con quello in cui si sarebbe dovuta compiere l'azione doverosa, vale a dire il versamento al Fisco dell'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale presentata per il precedente anno d'imposta.

4.3. Il punto è - reputa il Collegio - che se è ben vero che, "di regola", come afferma la sentenza Santacroce, il versamento viene effettuato nel luogo in cui si trova la sede operativa del soggetto IVA, è altrettanto vero che questa soluzione non è comunque obbligata, potendo questi adempiere - quantomeno dal 10 ottobre 2006 - presso qualsiasi concessionario o intermediario avente sede sul territorio nazionale. Non c'è, dunque, un unico luogo in cui è possibile effettuare il versamento, ma la condotta doverosa - la cui omissione integra il reato contestato - può essere tenuta in tanti, alternativi, luoghi. E' impossibile, quindi, individuare il *locus commissi delicti* ai sensi della regola generale di cui all'art. 8, comma 1, cod. proc. pen. e, non essendo stato previsto il ricorso alle regole suppletive contenute nell'art. 9 cod. proc. pen., soccorre il criterio residuale stabilito in materia penale tributaria del luogo di accertamento del reato. Detto criterio - peraltro espressamente richiamato (ancora) in via residuale anche dall'art. 18, comma 2, d.lgs. 74 del 2000 - è del resto funzionale all'opportunità di radicare il

processo ove ha sede l'ufficio tributario o di polizia che ha effettuato l'accertamento.

4.4. Appare allora corretto - e dev'essere qui ribadito - l'orientamento secondo cui, con riguardo (anche) al delitto in esame, ai fini della individuazione della competenza per territorio non può farsi riferimento al criterio della sede effettiva della società (che, peraltro, il ricorso mai espressamente riferisce essere in Tradate, a questo luogo collegando solo la lettera del capo di imputazione), ma deve ricercarsi il luogo di consumazione del reato ai sensi dell'art. 8 cod. proc. pen.; ne consegue che, essendo impossibile individuare con certezza il suddetto luogo, dato che l'adempimento dell'obbligazione tributaria può essere effettuato anche presso qualsiasi concessionario operante sul territorio nazionale, va applicato il criterio sussidiario del luogo dell'accertamento del reato indicato dall'art. 18, comma primo, d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74, prevalente, per la sua natura speciale, rispetto alle regole generali dettate dall'art. 9 cod. proc. pen. (Sez. 3, n. 6529 del 12/12/2019, Magnozzi, *non massimata*; Sez. 3, n. 17060 del 10/1/2019, Lupo, Rv. 275942; Sez. 3, n. 1, n. 44274 del 24/9/2014, Tirabasso, Rv. 260801).

Il primo motivo di ricorso, pertanto, è infondato.

6. Da rigettare, di seguito, risulta anche il secondo, relativo alla scriminante della forza maggiore.

6.1. Pronunciandosi sul punto, il Collegio di appello ha innanzitutto richiamato il costante e condiviso indirizzo di questa Corte, in forza del quale l'imputato può invocare la assoluta impossibilità di adempiere il debito di imposta, quale causa di esclusione della responsabilità penale, a condizione che provveda ad assolvere gli oneri di allegazione concernenti sia il profilo della non imputabilità a lui medesimo della crisi economica che ha investito l'azienda, sia l'aspetto della impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità tramite il ricorso a misure idonee da valutarsi in concreto (Sez. 3, n. 20266 dell'8/4/2014, Zanchi, Rv. 259190); 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 (tra le altre, Sez. 3, n. 23796 del 21/3/2019, Minardi, Rv. 275967; Sez. 3, n. 8352 del 24/6/2014, Schirosi, Rv. 263128; Sez. 3, n. 20266 dell'8/4/2014, Zanchi, Rv. 259190; Sez. 3, n. 5467 del 5/12/2013, Mercurtello, Rv. 258055).



6.2. Di seguito, la sentenza impugnata – al pari di quella di primo grado – ha evidenziato che la riferita, grave situazione economica e finanziaria delle due società (invero affermata dal Tribunale ma negata dalla Corte di appello) era stata giustificata dal ricorrente in parte in modo generico (la crisi internazionale) ed in parte in modo specifico, al riguardo però richiamando una sola circostanza, ossia la mancata vendita di un immobile, già promesso per 11 milioni di euro. Ebbene, pronunciandosi sul punto la Corte di merito ha ribadito – con argomento non manifestamente illogico – che la risoluzione di un preliminare di vendita, anche con restituzione di caparra (come si legge nel ricorso), costituisce evenienza tutt'altro che impreveduta ed imprevedibile, così come i suoi effetti, specie considerate le notevoli dimensioni delle società interessate, ed in particolare della "Vibagroup", *holding* dell'intero gruppo.

6.3. A fronte di questa motivazione, il ricorrente afferma allora che la sentenza non avrebbe valutato numerosi ed ulteriori elementi indicati nel gravame, assai significativi nell'ottica della forza maggiore, come le passività a carico delle società (38 milioni di euro per ██████ con perdita economica superiore a 9 milioni; 26 milioni di euro di debito per ██████ con perdita economica superiore a 7 milioni) ed il fatto che la ██████ fosse stata poi assoggettata a concordato preventivo liquidatorio, mentre l'altra fosse "passata di mano".

6.4. Ebbene, ritiene la Corte che questa (parziale) carenza motivazionale non possa comunque minare la tenuta logico-argomentativa della sentenza. Gli elementi appena richiamati, infatti, potrebbero sì denotare una crisi economica e finanziaria in capo alle due società, ma – per come rappresentati – nulla evidenzerebbero quanto alle cause della crisi stessa, alla loro eventuale riferibilità all'imputato ed alla loro effettiva prevedibilità ed evitabilità. Quanto poi alla mancata vendita, il ricorso si è limitato a richiamare il relativo preliminare (con caparra – pari ad un milione di euro – prima incassata e poi restituita), senza però confutare la considerazione espressa dal Giudice di appello, sopra riportata, secondo cui la risoluzione di un preliminare costituisce fatto tutt'altro che eccezionale in ambito commerciale, come tale, dunque, immeritevole di esser considerato espressione di forza maggiore.

7. Con riguardo, di seguito, alla causa di esclusione della punibilità di cui all'art. 131-*bis* cod. pen., la Corte rileva che questa, in effetti, era stata richiesta con i motivi nuovi di appello, per la prima volta, e non ha ricevuto risposta; tuttavia, occorre qui ribadire che nel caso di gravame proposto per motivi relativi alla competenza territoriale, alla sussistenza del fatto ed alla determinazione della pena, come nel caso di specie, non può essere dedotta come motivo nuovo a sostegno dell'impugnazione la questione concernente la mancata applicazione della causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto, in quanto punto della



decisione impugnata distinto da quelli fatti valere con l'atto di appello originario (Sez. 3, n. 3162 del 18/11/2019, Giannetto, Rv. 278255. Successivamente, tra le altre, Sez. 7, 22036 del 13/4/2021, Costagliola; Sez. 2, n. 11963 del 18/2/2021, Annarumma; Sez. 1, n. 10564 del 25/11/2020, Faiella; Sez. 7, n. 26419 del 9/9/2020, Monteleone, Rv. Tutte *non massimate*).

7.1. In particolare, occorre muovere dal principio secondo il quale per punto della decisione si intende ogni statuizione suscettibile di autonoma considerazione e necessaria per ottenere una decisione completa su di un capo, mentre il capo della decisione comprende globalmente tutte le questioni necessarie per il proscioglimento o per la condanna dell'imputato rispetto a uno dei reati attribuitigli (cfr., in particolare, Sez. U, n. 1 del 19/01/2000, Tuzzolino, Rv. 216239).

7.2. Tanto premesso, appare rilevabile tanto da un punto di vista concettuale, quanto da un punto di vista normativo, che le questioni concernenti l'applicazione di una causa di non punibilità siano suscettibili di autonoma considerazione sia rispetto a quelle relative all'accertamento dei fatti che si riferiscono all'imputazione, sia rispetto a quelle riguardanti la determinazione della pena. Da un punto di vista concettuale, le questioni sulla punibilità, da un lato, possono essere affrontate, e vengono in rilievo, solo dopo la risoluzione di quelle concernenti la sussistenza degli elementi costitutivi del reato, mentre, dall'altro, debbono essere esaminate e definite prima di quelle in tema di determinazione della pena, posto che l'accertamento dell'esistenza di una causa di non punibilità rende inutile ogni valutazione in punto di sanzione. Per quanto attiene, poi, al profilo normativo, un'indicazione dell'autonomia del tema relativo alle cause di punibilità rispetto a quelli inerenti agli elementi costitutivi del reato ed alla determinazione della pena sembra desumibile dalla disciplina dettata dall'art. 546 cod. proc. pen. in ordine ai requisiti della sentenza: questa disposizione, al comma 1, infatti, nell'indicare l'oggetto dell'esposizione dei motivi di fatto e di diritto, elenca distintamente «accertamento dei fatti», «circostanze», «qualificazione giuridica», «punibilità» e «determinazione della pena».

7.3. Del resto, una conferma dell'elevato livello di analiticità dei punti, all'interno di un medesimo capo oggetto di decisione, è offerta anche dalla giurisprudenza delle Sezioni Unite. Il massimo Collegio, infatti, ha escluso che l'appello relativo alla determinazione della pena possa consentire l'esame di questioni concernenti l'applicazione di pene sostitutive brevi, proprio muovendo dal rapporto di distinzione ed autonomia tra i due punti del medesimo capo della decisione, sebbene entrambi direttamente afferenti al trattamento sanzionatorio (cfr. Sez. U, n. 12872 del 19/01/2017, Punzo, Rv. 269125-01, in particolare §§ 8.3. e 8.4. della motivazione).



7.4. L'applicabilità dell'art. 131-*bis* cod. pen., dunque, non poteva esser proposta per la prima volta con i motivi nuovi di appello, proprio alla luce del contenuto di quelli a fondamento del gravame, che in nessun modo coinvolgevano l'offensività del fatto che fonda l'istituto di cui alla norma in esame.

8. Da ultimo, la confisca per equivalente.

La Corte di appello ha confermato la misura sul presupposto che la documentazione prodotta al fine di dimostrare l'avvenuto pagamento del debito tributario fosse incompleta ed insufficiente; il ricorrente contesta questa affermazione, sostenendo di aver offerto al Giudice la prova dell'integrale pagamento del dovuto, con adeguata conferma documentale. Ebbene, una simile valutazione non può esser proposta a questa Corte, attenendo a profili di merito non verificabili in sede di legittimità, ma, eventualmente, potrà esser reiterata innanzi al Giudice dell'esecuzione.

9. Il ricorso, pertanto, deve essere rigettato, ed il ricorrente condannato al pagamento delle spese processuali.

**P.Q.M.**

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

Così deciso in Roma, il 16 giugno 2021

Il Consigliere estensore

Il Presidente