

Data stampa: 21.1.2025 Ore: 10.46

Utente: DOMINICI ASSOCIATI STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO

RASSEGNA GIURISPRUDENZA

**Cass. pen. 13.1.2025 n. 1227****RITENUTO IN FATTO**

1. Con sentenza emessa in data 20 febbraio 2024, la Corte d'appello di Bologna ha confermato la sentenza del Tribunale di Bologna del 13 febbraio 2023, che aveva dichiarato D.C. colpevole del delitto di cui all'art. 10-bis DLgs. n. 74 del 2000, e lo aveva condannato alla pena condizionalmente sospesa di quattro mesi di reclusione, concesse le circostanze attenuanti generiche. Ha inoltre disposto l'applicazione delle pene accessorie di cui all'art. 12 DLgs. n. 74/2000, nella durata minima, in considerazione della misura della pena principale inflitta, non irrogate dal giudice di primo grado.

Secondo i Giudici di merito, l'imputato, quale legale rappresentante della società "Alfa S.r.l.", avrebbe omesso di versare, entro il termine fissato dalla legge, scadente il 24 luglio 2015, le ritenute risultanti dalle certificazioni rilasciate ai sostituti d'imposta per l'anno 2014, per un ammontare di 173.683,82 euro.

2. Ha presentato ricorso per cassazione avverso la sentenza indicata in epigrafe D.C., con atto sottoscritto dall'Avv. [omissis], articolato in quattro motivi.

2.1. Con il primo motivo, si denuncia violazione di legge, in riferimento all'art. 13 DLgs. n. 74 del 2000 e 161 c.p., a norma dell'art. 606, comma 1, lett. b), c.p.p., avendo riguardo al mancato rilievo della prescrizione del reato.

Si deduce, in particolare, che la Corte d'appello ha ritenuto sospeso il ricorso del termine di prescrizione dal 22 febbraio 2021 al 5 dicembre 2022, equiparando erroneamente l'istituto della rottamazione con quello della rateizzazione.

Si premette che, nel caso della rateizzazione, è il contribuente a chiedere re allo Stato la dilazione del pagamento, scegliendo in quanti mesi estinguere l'obbligazione; nel caso della c.d. rottamazione, invece, è lo Stato a decidere il numero di rate ed i tempi di estinzione dell'obbligazione. Muovendo da questa premessa, si inferisce che diversi sono gli effetti dei due istituti in punto di prescrizione del reato, e che, in particolare, nel caso della rottamazione, lo Stato può determinare, senza sospensione della prescrizione, eventuali proroghe o nuovi termini di pagamento. Si conclude che i rinvii, nel caso di applicazione della c.d. rottamazione, come nella vicenda in esame, non derivano da una richiesta dell'imputato o del difensore ma sono previsti direttamente dalla legge, la quale, però, non ha sospeso i termini di prescrizione, e costituiscono un diritto dell'imputato. Si osserva, infine, sulla base di tali rilievi, che, per il reato per cui si procede, i termini di prescrizione risultano ormai ampiamente decorsi.

2.2. Con il secondo motivo, si denuncia la mancata valutazione di prova decisiva, a norma dell'art. 606, comma 1, lett. d), c.p.p., con riferimento all'impossibilità ad adempiere, e, quindi alla sussistenza del reato.

Si deduce che la Corte d'appello di Bologna afferma, erroneamente, che nessuna prova è stata fornita in relazione alla crisi aziendale, e alle operazioni sfavorevoli per il patrimonio

personale dell'imprenditore. Si rappresene, per quanto concerne il primo profilo, che la crisi aziendale sofferta dall'azienda negli anni 2010-2015, è strettamente correlata con la crisi mondiale del settore e della meccanica, costituente fatto notorio non oggetto di prova a norma del principio di cui all'art. 115, secondo comma, c.p.c., come conferma la giurisprudenza civile di legittimità (Cass., n. 5530/2017; n. 5438/2017; n. 10204/2016). Si segnala, quando al secondo aspetto, che la Corte d'appello di Bologna non ha adeguatamente tenuto in considerazione la voce di bilancio "finanziamento soci", la quale evidenzia l'immissione nelle risorse della società di liquidità, derivante da mutui personali, documentati in atti, sufficiente per pagare dipendenti e fornitori, pur se non per adempiere alle obbligazioni fiscali.

2.3. Con il terzo motivo, si denuncia violazione di legge, in riferimento all'art. 597, comma 3, c.p.p., a norma dell'art. 606, comma 1, lett. c) avuto riguardo alla violazione del divieto di reformatio in peius.

Si deduce che il giudice di secondo grado ha disposto illegittimamente, in quanto in violazione dell'art. 597, comma 3, c.p.p., e del divieto di reformatio in peius, l'applicazione delle pene accessorie di cui all'art. 12 DLgs. 74/2000, non irrogate con la sentenza di primo grado, nonostante l'appello sia stato proposto esclusivamente dall'imputato, e non anche dal Pubblico Ministero.

2.4. Con il quarto motivo, si denuncia violazione di legge, in riferimento all'art. 131-bis c.p., a norma dell'art. 606, comma 1, lett. b), avendo riguardo alla mancata applicazione dell'istituto della particolare tenuità del fatto.

Si deduce che la Corte d'appello erroneamente ha escluso l'applicabilità dell'istituto di cui all'art. 131-bis c.p., perché fa riferimento a cinque procedimenti penali presenti nel casellario giudiziale dell'imputato quando, in realtà, per due di questi, il reato è stato estinto per intervenuto pagamento e, per un terzo, il decreto penale di condanna è stato revocato (si allegano i relativi certificati del casellario giudiziale, copia della richiesta di revoca del decreto penale di condanna al giudice dell'esecuzione e conseguente ordinanza di questi).

3. Successivamente alla presentazione della requisitoria scritta del Procuratore generale della Corte di cassazione, il ricorrente ha depositato memoria, sottoscritta dall'Avv. [omissis], nella quale, in particolare, si ripropongono e si sviluppano le censure formulate nel primo motivo del ricorso.

### **Considerato in diritto**

1. Il ricorso è nel complesso infondato per le ragioni di seguito precisate.

2. Infondate sono le censure esposte nel primo motivo, le quali contestano la mancata dichiarazione di estinzione del reato per prescrizione, deducendo che i rinvii del processo disposti per la c.d. "rottamazione" non determinano alcuna sospensione del corso del tempo necessario a prescrivere, perché, per un verso, non sono riconducibili alla fattispecie della rateizzazione, in relazione alla quale l'art. 13, comma 3, DLgs. n. 74 del 2000 prevede detto effetto sospensivo, e, sotto altro profilo, costituiscono un diritto dell'imputato, per cui non sono sussumibili nella categoria dei rinvii su richiesta dell'imputato o del suo difensore.

2.1. Ai fini dell'esame delle censure appena indicate, è necessario procedere ad un'analisi relativa a funzione e ambito applicativo dell'art. 13, comma 3, DLgs. n. 74 del 2000, e, poi, ai rapporti tra tale disciplina e quella in tema di sospensione del corso della prescrizione su richiesta dell'imputato o del suo difensore.

2.1.1. L'art. 13 DLgs. n. 74 del 2000 contiene la disciplina delle cause di non punibilità

specificamente relativa ai reati previsti dal medesimo DLgs.

In particolare, nei commi 1 e 2, sono previste cause di non punibilità integrate dal pagamento del debito tributario, e in presenza di determinate condizioni, fissate in modo diverso per categorie di reati, mentre, nel comma 3, è stabilita la concessione di un termine per consentire l'adempimento in tempo utile al fine di poter fruire della causa di non punibilità.

In particolare, il comma 1 prevede, per il reato di cui all'art. 10-bis, ma anche per quelli di cui all'art. 10-ter e 10-quater, comma 1, DLgs. n. 74 del 2000 una causa di non punibilità «se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso».

Il comma 2 contempla analoga causa di non punibilità per i reati di cui agli artt. 2, 3, 4 e 5 DLgs. n. 74 del 2000 «se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, sempre che il ravvedimento la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali».

Il comma 3, invece, dispone: «3. Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione è sospesa. Il giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione».

Peraltro, fino alla riforma recata dal DLgs. 14 giugno 2024, n. 87, il comma 3, al primo periodo, dopo le parole «estinzione mediante rateizzazione», conteneva l'inciso «anche ai fini dell'applicabilità dell'art. 13-bis», e quindi prevedeva l'operatività della sua disciplina pure con riguardo alle circostanze attenuanti connesse al pagamento del debito tributario prima della chiusura del dibattimento, ovviamente configurabili quando non fossero applicabili le accuse di non punibilità di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 13 DLgs. n. 74 del 2000.

Per effetto della riforma di cui al DLgs. n. 87 del 2024, il "nuovo" art. [n.d.r. testo incomprensibile], nei commi 1 e 1-bis, nel prevedere l'attenuante del pagamento del debito prima della chiusura del dibattimento, stabilisce: a) la sospensione del processo per un anno, quando «il debito è in fase di estinzione mediante rateizzazione anche a seguito delle procedure conciliative e di adesione all'accertamento», e l'imputato ne dà comunicazione al giudice che procede e all'Agenzia delle Entrate, con allegazione dei pertinenti documenti; b) la revoca della sospensione del processo dopo il decorso di un anno, salvo la comunicazione da parte dell'Agenzia delle Entrate della regolarità del pagamento delle rate in corso; c) la ulteriore sospensione del processo, nel caso della indicata comunicazione dei parte dell'Agenzia dell'Entrate, per tre mesi; d) una proroga di tale sospensione per un massimo di altri tre mesi, rimessa alla «facoltà» del giudice, se questi ritenga ciò «necessario per consentire l'integrale pagamento del debito»; e) la sospensione del corso della prescrizione durante la sospensione del processo.

2.1.2. In considerazione del complessivo assetto normativo, sembra ragionevole ritenere che la disciplina di cui all'art. 13, comma 3, DLgs. n. 74 del 2000 sia dettata al fine di agevolare la

possibilità per l'imputato di fruire della causa di non punibilità integrata dal pagamento del debito tributario in tutte le ipotesi previste dai commi 1 e 2, e, quindi, salvo espressa disposizione di reverso contenuto, sia riferibile a tutte le ipotesi di adempimento dilazionato. Invero, il comma 3 dell'art. 13 DLgs. n. 74 del 2000 è disposizione che si lega ai commi precedenti, sia perchè non indica qual è il vantaggio conseguibile mediante l'estinzione del debito tributario, nè lo scopo pratico per il quale è concessa la sospensione della prescrizione, invece individuabili sulla base di quanto previsto nei commi 1 e 2, sia perché è funzionale a consentire l'adempimento «prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado», ossia proprio entro il termine previsto dal comma 1 per l'integrazione della causa di non punibilità. Ne discende allora che è ragionevole ritenere che la disposizione di cui all'art. 13, comma 3, DLgs. n. 74 del 2000 sia diretta a consentire all'imputato di poter fruire delle cause punibilità di cui ai commi precedenti, e, in particolare, di quella di cui al precedente comma 1.

Di conseguenza, siccome ai fini della causa di non punibilità di cui all'art. 13, comma 1, DLgs. n. 74 del 2000 rileva anche il pagamento «a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso», la disciplina di cui all'art. 13, comma 3, DLgs. cit. deve ritenersi applicabile a tutte le fattispecie, in corso di perfezionamento, cui consegue l'estinzione del debito tributario.

Questa soluzione ermeneutica, inoltre, è perfettamente in linea con la lettera della disposizione di cui all'art. 13, comma 3, DLgs. n. 74 del 2000, perché il termine «rateizzazione» è sicuramente riferibile a tutte le possibili tipologie di pagamento frazionato, con cadenze scaglionate nel tempo.

D'altro canto, non è rilevabile, né è indicata nel ricorso, una specifica disciplina di deroga, applicabile nel caso di specie, che prevederebbe il "diritto" dell'imputato, in caso di c.d. "rottamazione", ad ottenere la sospensione del processo pena e, per un tempo amplissimo e senza che questa comporti la sospensione della prescrizione. Si consideri, in proposito, che la sospensione del processo costituisce vicenda configurabile solo nei casi espressamente previsti dalla legge, a norma dell'art. 50, comma 3, c.p.p., si applica in genere per periodi limitati di tempo (cfr., ad esempio, la disciplina di cui all'art. 479 c.p.p., ma anche quella di cui agli artt. 13, comma 3, e 13-bis, comma 1-bis, DLgs. n. 74 del 2000, ovvero quella di cui al combinato disposto degli artt. 45 e 36 DPR n. [n.d.r. testo incomprensibile] del 2001), e comporta la sospensione della prescrizione, in forza del principio generale desumibile dall'art. 159, primo comma, c.p. (cfr., per la sospensione del corso della prescrizione anche quando il rinvio dell'udienza è determinato dall'adesione del difensore all'astensione collettiva legittimamente deliberata, tra le tantissime, Sez. 3, n. 8171 del 7.2.2023, Fa., Rv. 284154 - 01).

2.1.3. Ciò posto, deve poi escludersi che la disciplina della sospensione della prescrizione prevista dall'art. 13, comma 3, DLgs. n. 74 del 2000 precluda l'applicabilità di altre cause di sospensione della prescrizione, e, in particolare, di quella determinata dalla richiesta dell'imputato o del suo difensore, di cui all'art. 159, primo comma, n. 3), c.p., ove ne sussistano i presupposti.

La fattispecie della sospensione del processo e del corso della prescrizione a norma dall'art. 13, comma 3, DLgs. cit. si fonda su presupposti ben diversi da quelli integranti la fattispecie della sospensione del processo e del corso della prescrizione su richiesta dell'imputato o del suo difensore.

Invero, la sospensione di cui all'art. 13, comma 3, DLgs. cit. trova applicazione quando il debito

tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, può essere disposta per tre mesi, prorogabili una sola volta per non oltre tre mesi, e non esige, come requisito, la presentazione di un'istanza da parte dell'imputato, stante l'assenza di qualunque indicazione in proposito nella disposizione di legge. Detta sospensione, inoltre, "deve" essere concessa, almeno per il primo periodo di tre mesi, ma a condizione che vi sia un piano di rateizzazione produttivo di effetti e risulti rispettato il termine di pagamento, previsto a pena di decadenza, delle singole rate (cfr., in ordine ai presupposti per la concessione del termine trimestrale, Sez. 3, n. 5288 del 12.11.2019, dep. 2020, Ca., Rv. 278397 - 01).

La sospensione su richiesta dell'imputato o del suo difensore, di cui all'art. 159, primo comma, n. 3), c.p., invece, esige come unico presupposto specifico l'espressa iniziativa di detta parte ed è rimessa ad una val (azione ampiamente discrezionale da parte del giudice che procede.

La diversità dei presupposti normativi per la configurabilità delle due fattispecie costituisce elemento per ritenere la possibilità di applicare, nel medesimo processo, sia la causa di sospensione di cui all'art. 13, comma 3, DLgs. n. 74 del 2000, sia la causa di sospensione di cui all'art. 159, primo comma, n. 3), c.p. nella parte relativa alla richiesta dell'imputato o del suo difensore, ovviamente ove ricorrano le specifiche condizioni dell'una o dell'altra.

Né l'art. 13, comma 3, DLgs. n. 74 del 2000, con riguardo ai processi e ai reati per i quali è previsto, esclude, per ragioni testuali o sistematiche, la possibilità di applicare la disciplina ex art. 159, primo comma, n. 3), c.p.

Innanzitutto, dalle disposizioni normative non è desumibile alcun divieto per il giudice di rinviare il processo su richiesta dell'imputato o del suo difensore, con conseguente sospensione della prescrizione, nei giudizi in cui sarebbe in astratto applicabile la disciplina di cui all'art. 13, comma 3, DLgs. n. 74 del 2000. Anzi, l'art. 159, primo comma, c.p., con disposizione di carattere generale indica le ipotesi di sospensione del corso della prescrizione da esso previste, e quindi anche quelle di cui al numero 3), come "cumulative" - e non alternative - rispetto a quelle «impost[e] da una particolare disposizione di legge»; lo stesso, infatti, statuisce: «Il corso della prescrizione rimane sospeso in ogni caso in cui la sospensione del procedimento del processo penale o dei termini di custodia cautelare è imposta da una particolare disposizione di legge oltre che nei casi di: [...] 3) sospensione del procedimento del processo penale [...] su richiesta dell'imputato o del suo difensore».

Inoltre, come ripetutamente evidenziato anche dalla giurisprudenza delle Sezioni Unite, l'operatività della disciplina del rinvio del processo su richiesta dell'imputato o del suo difensore, con conseguente sospensione del corso della prescrizione per tutto il periodo intercorrente tra le due udienze, non può ritenersi preclusa dalla astratta applicabilità di altra causa di sospensione del processo e del corso della prescrizione, in parte sovrapponibile per presupposti ed effetti.

Una decisione, infatti, ha osservato che, qualora il giudice, su richiesta del difensore, accordi un rinvio della udienza, pur in mancanza delle condizioni che integrano un legittimo impedimento per concorrente impegno professionale del difensore, il corso della prescrizione è sospeso per tutta la durata del differimento, discrezionalmente determinato dal giudice avuto riguardo alle esigenze organizzative dell'ufficio giudiziario, ai diritti e alle facoltà delle parti coinvolte nel processo e ai principi costituzionali di ragionevole durata del processo e di efficienza della giurisdizione (SS.UU., n. 4909 del 18.12.2014, dep. 2015, To., Rv. 262914 - 01). Detta pronuncia, in particolare, ha specificato: «Ove l'onere di documentazione dell'impedimento non sia osservato dal difensore, non può dunque ritenersi sussistente il legittimo impedimento e quindi neppure un "diritto al rinvio" della causa; tuttavia, può

eventualmente il giudice, contemperando comunque le esigenze della difesa con quelle della giurisdizione, concedere il rinvio secondo il suo prudente apprezzamento - tenendo conto delle esigenze organizzative dell'ufficio giudiziario, dei diritti e delle facoltà per le altre parti coinvolte nel processo, dei principi costituzionali di ragionevole durata ed efficienza della giurisdizione - così qualificando la richiesta di differimento non come legittimo impedimento ma come "mera richiesta di rinvio" per assicurare all'imputato di essere assistito dal difensore che meglio conosce la vicenda processuale: ciò comportando, conseguentemente, la sospensione del decorso della prescrizione per tutto il periodo del differimento».

Ancor più significativamente, poi, altra decisione, in relazione ad un contesto normativo per molti versi sovrapponibile a quello in esame, ha affermato che, in caso di sospensione del processo su richiesta dell'imputato o del suo difensore, disposta oltre il termine previsto per la formazione del silenzio-rifiuto ex art. 36 DPR n. 380 del 2001, opera la sospensione del corso della prescrizione a norma dell'art. 159, primo comma, n. 3, c.p.p. (così SS.UU., n. 15427 del 31.3.2016, Ca., Rv. 267042 - 01). E, a fondamento di questa conclusione, oltre a richiamare il principio secondo cui le parti debbono assumere su di sé gli oneri connessi all'esercizio dei poteri influenti sull'andamento del processo (espresso da SS.UU, n. 1021 del 28.11.2001, dep. 2022, Cr., Rv. 230509 - 01), ha evidenziato che la richiesta della difesa di rinvio per un periodo più lungo di quello previsto per la formazione del silenzio-rifiuto (periodo per il quale l'art. 45 DPR n. 380 del 2001 prevede specificamente la sospensione dell'azione penale, e quindi del corso della prescrizione) può risultare pienamente giustificata dalla possibilità per l'imputato di ottenere il rilascio del titolo abilitativo, con conseguente estinzione del reato per sanatoria, e che, se si propendesse per l'opposta soluzione, «al fine di evitare il decorso dei termini di prescrizione, il giudice si vedrebbe costretto a proseguire comunque nella trattazione del processo, anche in presenza di una espressa richiesta in tale senso della parte».

Ancora, la possibilità per il giudice di rinviare il processo su richiesta dell'imputato o del suo difensore, evitando il rischio di prescrizione del reato, consente di evitare, a fronte di prospettive concrete di estinzione del debito tributario, sia soluzioni in frizione con il principio di proporzionalità, sia incoerenze di disciplina. Da un lato, infatti, i tempi di fissazione del processo, e quelli di dichiarazione di apertura del dibattimento, dipendono da una pluralità di cause, tra cui le condizioni organizzative dell'ufficio giudiziario precedente, sicché alcuni imputati, di fatto, anche per ragioni casuali, si troverebbero a fruire di un tempo per l'adempimento rateale molto minore di altri. Sotto l'altro profilo, poi, la "nuova" disciplina di cui all'art. 13-bis DLgs. n. 74 del 2000, come modificata dal DLgs. n. 87 del 2024, prevede, proprio in caso di pagamento in corso del debito tributario mediante rateizzazione, una sospensione del processo molto più lunga, che può protrarsi fino ad un anno e sei mesi, con contestuale sospensione del corso della prescrizione, per consentire all'imputato di fruire di una circostanza attenuante ad effetto speciale.

La soluzione indicata, d'altro canto, può soddisfare, almeno in parte anche l'esigenza evidenziata da plurime questioni di legittimità costituzionale, sollevate con riferimento alla brevità del termine previsto dall'art. 13, comma 3, DLgs. n. 74 del 2000, e alla sua possibile non coincidenza con quello fissato nel piano di rateizzazione, dichiarate inammissibili dal Giudice delle Leggi per indeterminatezza del petitum ed elevato tasso di manipolatività dell'intervento richiesto, e non esaminate nel merito (cfr. Corte cost., ord. n. 126 del 2019, e Corte cost. ord. n. 256 del 2017).

2.2. In considerazione dei principi indicati, deve escludersi che, in reazione al reato per il quale la sentenza impugnata ha confermato la dichiarazione di penale responsabilità, sia

decorso il termine di maturazione della prescrizione.

Invero, la sentenza impugnata rappresenta che il reato per cui si procede è stato consumato il 24 luglio 2015 e che il corso della prescrizione è rimasto sospeso per 714 giorni, dal 21 dicembre 2020 al 5 dicembre 2022. Precisamente, espone che il corso della prescrizione è rimasto sospeso: a) dal 21 dicembre 2020 al 22 febbraio 2020, per un rinvio determinato da un legittimo impedimento dell'imputato per motivi di salute della durata di quindici giorni; b) dal 22 febbraio 2021 al 5 dicembre 2022, per una pluralità di rinvii, tutti disposti su richiesta del difensore dell'imputato, al fine di consentire a quest'ultimo di pagare le rate passate per la "rottamazione" del debito tributario, in relazione alla quale il medesimo aveva presentato istanza in sede amministrativa.

Di conseguenza, posto che il tempo necessario a prescrivere il reato di cui all'art. 10-bis DLgs. n. 74 del 2000, tenendo conto anche dell'interruzione, è pari a sette anni e sei mesi, e che, nella specie, ad esso vanno aggiunti 714 giorni di sospensione, in quanto i rinvii dal 22 febbraio 2021 al 5 dicembre 2022 sono tutti qualificabili come rinvii disposti a norma dell'art. 159, primo comma, n. 3, c.p., «su richiesta dell'imputato o del suo difensore», il termine di prescrizione verrebbe a maturare solo in data 7 gennaio 2025, ossia in data successiva anche alla pronuncia della presente sentenza.

3. Prive di specificità, e comunque manifestamente infondate, sono le censure formulate nel secondo motivo, le quali contestano l'affermazione di responsabilità deducendo che la sentenza impugnata ha omesso di considerare come il mancato pagamento del debito tributario sia stato determinato da una crisi economica del settore e come l'imputato abbia cercato di fronteggiare la crisi dell'impresa immettendo nelle casse sociali proprio denaro reperito tramite mutui.

3.1. Secondo la consolidata elaborazione giurisprudenziale, l'esclusione della punibilità del reato di omesso versamento delle ritenute di cui all'art. 10-bis DLgs. n. 74 del 2000 può ricorrere solo se l'imputato assolve 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 (cfr., per tutte, Sez. 3, n. 20266 del 8.4.2014, Za., Rv. 259190 - 01).

Una decisione aveva anche osservato che il delitto di cui all'art. 10-bis DLgs. n. 74 del 2000 differisce da quello previsto dall'art. 10-ter del medesimo DLgs. per l'oggetto, che solo nel primo caso è costituito da somme già nella disponibilità del debitore, e che, quindi, in caso di carenza di liquidità di impresa, se l'omesso versamento dell'IVA può astrattamente derivare dall'inadempimento altrui, l'impossibilità di adempiere all'obbligazione di versamento delle ritenute non può essere giustificata, ai sensi dell'art. 45 c.p., dalla insolvenza dei debitori, essendo di pertinenza del sostituto d'imposta la decisione di distrarre a scopi diversi le somme di denaro dovute all'Erario (Sez. 3, n. 3647 del [n.d.r. testo incomprensibile], dep. 2018, Bo., Rv. 272073 - 01).

La situazione è, in parte, mutata a seguito dell'entrata in vigore del comma 3-bis dell'art. 13 DLgs. n. 74 del 2000, in forza del DLgs. 14 giugno 20124 [n.d.r. così nel testo], n. 87. Questa disposizione, infatti, prevede: «3-bis. I reati di cui agli articoli 10-bis e 10-ter non sono punibili se il fatto dipende da cause non imputabili all'autore sopravvenute, rispettivamente, all'effettuazione delle ritenute o all'incasso dell'imposta sul valore aggiunto. Ai fini di cui al primo periodo, il giudice tiene conto della crisi non transitoria di liquidità dell'autore dovuta alla inesigibilità dei crediti per accertata insolvenza o sovraindebitamento di terzi o al mancato pagamento di crediti certi ed esigibili da parte di amministrazioni pubbliche e della

non esperibilità di azioni idonee al superamento della crisi».

La disposizione appena richiamata, immediatamente applicabile in forza dei principi di cui all'art. 2 c.p., attribuisce rilievo alla crisi di liquidità, a condizione che sia sopravvenuta all'effettuazione delle ritenute, non abbia natura transitoria, non sia imputabile all'autore del reato, e non sia stata affrontata dal medesimo con azioni idonee a superarla.

3.2. La sentenza impugnata ha escluso la configurabilità di una causa di punibilità per carenza di liquidità, in considerazione di una articolata vantazione degli elementi acquisiti.

La Corte d'appello ha in primo luogo osservato, sulla base delle stesse allegazioni dell'imputato, che l'impresa del medesimo non è incorsa in una situazione di crisi finanziaria improvvisa ed imprevedibile, determinata da eventi straordinari ed eccezionali, bensì versava in una condizione di sofferenza economica risalente ad almeno 2010, perché: 1) aveva subito un consistente calo di fatturato già nel 2010, per risollevarsi solo in parte nel 2013 (precisamente, il fatturato era pari a 4.739.307,00 euro nel 2008, era sceso a 2.790.085,00 euro nel 2010, ed era salito a 3.390.241,00 euro nel 2013); 2) era gravata da importanti oneri finanziari relativi ad investimenti effettuati già prima della crisi del 2009.

Ha quindi rilevato che l'imputato, nonostante abbia avuto un considerevole arco di tempo per porre rimedio alla crisi finanziaria della sua impresa, non ha dimostrato di aver attuato misure adeguate a reperire le risorse necessarie per fronteggiare gli impegni, e non ha neppure documentato l'affermazione d'aver ipotecato la sua casa per immettere liquidità nelle casse aziendali.

Ha inoltre evidenziato che la situazione di sofferenza economica era eli molto precedente agli omessi versamenti in contestazione, posto che gli stessi risalgono al 2014, ed il termine finale per il pagamento al fine di escludere la configurabilità del reato, è scaduto il 24 luglio 2015.

3.3. Sulla base di quanto precedentemente indicato, la conclusione della sentenza impugnata, laddove ha escluso la sussistenza di una causa di non punibilità in ordine al reato ritenuto, è immune da vizi.

Invero, risolutiva è l'indicazione concernente l'esistenza di una crisi economica dell'azienda dell'attuale ricorrente già da epoca di diversi anni anteriore al 2014 e 2015, cui si correlava un cospicuo indebitamento con le banche. Tale circostanza fattuale, in effetti, risulta di per sé dirimente anche a fronte del "nuovo" comma 3-bis dell'art. 13 DLgs. n. 74 del 2000, che attribuisce rilievo alle cause "sopravvenute" di inadempimento.

Per completezza, può aggiungersi che l'imputato non ha nemmeno documentato di aver assunto specifiche e rilevanti iniziative; da un lato, infatti, ha semplicemente asserito, ma non documentato, di aver ipotecato la propria abitazione; dall'altro, ha fatto riferimento in modo privo di specificità, alla voce di "finanziamento soci", senza precisare nulla, almeno in questa sede, dica le modalità dei suoi interventi finanziari e senza nemmeno denunciare il travisamento di prove da parte della Corte d'appello.

4. Manifestamente infondate sono le censure enunciate nel terzo motivo, le quali contestano l'applicazione delle pene accessorie, perché irrogate in violazione del divieto di reformatio in peius, in quanto non inflitte dalla sentenza di primo grado e nonostante l'assenza di appello sul punto da parte del pubblico ministero.

In proposito, appare risolutivo richiamare il principio affermato dalle Sezioni Unite, e poi ripetutamente ribadito, secondo cui, poiché l'art. 597, comma 3, c.p.p., non contempla, tra i provvedimenti peggiorativi inibiti al Giudice d'appello nell'ipotesi di impugnazione proposta dal solo imputato, quelli concernenti le pene accessorie - le quali, secondo il disposto dell'art. 20 c.p., conseguono di diritto alla condanna come effetti penali di essa -, al giudice di secondo

grado è consentito applicare d'ufficio le pene predette qualora non vi abbia provveduto quello di primo grado, e ciò ancorché la cognizione della specifica questione non gli sia stata devoluta con il gravame del pubblico ministero (così SS.UU., n. 8411 del 27.5.1998, Is., Rv. 210979 - 01, nonché Sez. 2, n. 15806 del 3.3.2017, Sa., Rv. 269864 - 01).

5. Manifestamente infondate, infine, sono le censure proposte con il quarto motivo, le quali contestano la mancata applicazione della causa di non punibilità della particolare tenuità del fatto, deducendo che erroneamente la sentenza impugnata ritiene l'esistenza di cinque precedenti penali, quando due di essi sono stati estinti per avvenuto pagamento ed un terzo è stato revocato.

5.1. La sentenza impugnata ha escluso l'applicabilità dell'istituto di cui all'art. 131-bis c.p. per un duplice ordine di ragioni.

Da un lato, ha osservato che deve ravvisarsi l'abitudine del comportamento, perché dal certificato del casellario emergono cinque precedenti penali, di cui uno per il medesimo reato di cui all'art. 10-bis, e altri quattro per reati della stessa indole (due per il reato di cui all'art. 10-ter ed altri due per il reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali e assistenziali).

Dall'altro, ha sottolineato che l'offesa non può dirsi di particolare tenuità, posto che l'omesso versamento ha riguardato la somma di 173,683,72 euro, importo di 23.683,72 euro superiore alla soglia di punibilità.

5.2. Le conclusioni della sentenza impugnata in ordine alla esclusione dell'applicabilità dell'istituto di cui all'art. 131-bis c.p. sono immuni (da vizi con riguardo ad entrambi i profili, ciascuno dei quali da solo sufficiente a giustificare la decisione sul punto).

Per quanto riguarda il primo aspetto, occorre considerare che, secondo un insegnamento consolidato, enunciato pure dalle Sezioni Unite, ai fini del presupposto ostativo alla configurabilità della causa di non punibilità prevista dall'art. 131-bis c.p., il comportamento è abituale quando l'autore anche successivamente al reato per cui si procede, ha commesso almeno due illeciti, oltre quello preso in esame (cfr., per tutte, SS.UU., n. 13681 del 25.2.2016, Tu., Rv. 266591 - 01). Va inoltre aggiunto che i due reati non debbono essere sanzionati dalla medesima disposizione, ma è sufficiente che siano della stessa indole, per tali intendendosi quelli che, anche se incriminati da norme diverse, presentino caratteri fondamentali comuni per le circostanze oggettive e le condizioni ambientali nelle quali le azioni sono state compiute, o per i motivi che li hanno determinati (così, in particolare, Sez. 1, n. 9858 del 24.1.2024, S., Rv. 286154 - 01, e Sez. 6, n. 6551 del 9.1.2020, Ko.A., Rv. 278347 - 01). Ciò posto, anche a voler esaminare la censura sulla base di quanto si evince dalla documentazione prodotta dall'imputato, dal certificato del casellario risultano due decreti penali divenuti esecutivi, non revocati, non estinti, e per i quali è stata concessa la sospensione condizionale della pena; si tratta precisamente del decreto emesso dal GIP del Tribunale di Bologna il 29 settembre 2011 per il reato di cui all'art. 10-ter DLgs. n. 74 del 2000, e del decreto emesso da GIP del Tribunale di Modena il 19 febbraio 2013, per il reato di evasione dei contributi sociali. Questi due provvedimenti sono sufficienti ad integrare il presupposto della abitudine del reato, perché relativi a reati della stessa indole di quello in contestazione, in particolare in considerazione dei motivi che li hanno determinati.

Per quanto riguarda il secondo aspetto, poi, incensurabile è la valutazione che ritiene oggettivamente consistente la condotta. Invero, in linea generale, si è ritenuto, proprio con riferimento ai reati tributari, che il superamento della soglia in misura pari all'11 %, ma anche lievemente inferiore al 10 % dell'importo rilevante esclude l'applicabilità dell'art. 131-bis c.p. (cfr., tra le tante, Sez. 3, n. 16599 del 20.2.2020, La., Rv. 278946 - 01, e Sez. 3, n. [n.d.r. testo

incomprensibile] del 20.11.2015, dep. 2016, Re.V., Rv. 266570 - 01). E, nella specie, l'omesso versamento ha avuto ad oggetto la somma di 173,683,72 euro, e quindi ha riguardato importo di 23.683,72 euro superiore alla soglia di punibilità, pari ad oltre il 15 % della stessa.

6. Alla complessiva infondatezza delle censure, seguono il rigetto del ricorso (non è ancora decorso il termine di prescrizione alla data della pronuncia della presente sentenza, per le ragioni indicate in precedenza al § 2.2), e la condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali.

**P.Q.M.**

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