



16163-19

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

Composta da:

GASTONE ANDREAZZA	- Presidente -	Sent. n. sez. 549/2019
ANTONELLA DI STASI		UP - 27/02/2019
ALESSIO SCARCELLA	- Relatore -	R.G.N. 48053/2018
GIANNI FILIPPO REYNAUD		
UBALDA MACRI'		

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso proposto da:  
(omissis) nato a (omissis)

avverso la sentenza del 24/05/2018 della CORTE APPELLO di BOLOGNA

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere ALESSIO SCARCELLA;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore SANTE SPINACI che ha concluso per il rigetto del ricorso;

udito il difensore, Avv. (omissis) , in sostituzione dell'Avv. (omissis) , che si è riportato ai motivi di ricorso, chiedendone l'accoglimento;

## RITENUTO IN FATTO

**1.** Con sentenza 24.05.2018, la Corte d'appello di Bologna confermava la sentenza 13.09.2016 del tribunale di Ravenna, appellata dalla <sup>(omissis)</sup>, che condannava alla pena, condizionalmente sospesa, di 6 mesi di reclusione, con il concorso di attenuanti generiche, oltre alle pene accessorie di legge, in quanto ritenuto colpevole del reato di omesso versamento IVA in relazione al periodo di imposta 2011, per un ammontare, superiore alla soglia di punibilità, di € 536.962,00.

**2.** Contro la sentenza ha proposto ricorso per cassazione il difensore di fiducia, iscritto all'Albo speciale previsto dall'art. 613, cod. proc. pen., articolando quattro motivi, di seguito enunciati nei limiti strettamente necessari per la motivazione ex art. 173 disp. att. cod. proc. pen.

**2.1.** Deduce, con il primo motivo, violazione di legge in relazione agli artt. 597 e 585, comma quarto, cod. proc. pen.

Si censura l'impugnata sentenza per aver dichiarato inammissibile il motivo nuovo relativo all'art. 13, d. lgs. n. 74 del 2000, con cui, richiamando l'ordinanza 15.03.2017 del tribunale di Treviso, si poneva in discussione la legittimità costituzionale dell'art. 13, comma terzo, d. lgs. citato, con riferimento agli artt. 3 e 24, Cost.; il ricorrente ricorda i limiti di ammissibilità dei cosiddetti motivi nuovi secondo la giurisprudenza di questa Corte, sostenendo che, nel caso di specie, non esulava dall'ambito assegnato ai motivi nuovi di appello la deduzione relativa alla questione di costituzionalità sollevata dal tribunale di Treviso, in ogni caso da ritenersi legittimo perché, oltre a riguardare il medesimo capo attinto dai motivi originari e a involgere il punto relativo alla responsabilità, si giustificava per il fatto che la predetta ordinanza di rimessione era successiva al deposito dell'atto di appello principale.

**2.2.** Deduce, con il secondo motivo, violazione di legge in relazione agli artt. 10-ter e 13, comma terzo, d. lgs. n. 74 del 2000.

Si censura la sentenza impugnata, ritenendo non condivisibile l'esclusione da parte dei giudici di merito della causa di non punibilità di cui all'art. 13, d. lgs. citato; la motivazione offerta dalla Corte d'appello – secondo cui, da un lato, l'intervenuta rateizzazione dal 2013 del debito tributario provava che la ricorrente avesse risorse non adeguatamente gestite mediante gli accantonamenti dell'IVA percepita dai clienti, e, dall'altro, che del tutto razionalmente la legge del 2015 avrebbe limitato l'accesso alla causa di non punibilità alla condizione che ciò avvenga prima

della dichiarazione di apertura del dibattimento, in quanto scelta discrezionale connessa al principio di riduzione del danno ovvero all'esigenza di privilegiare una tempestiva elisione della lesione del bene giuridico protetto, pur a reato ormai consumato – apparirebbe ingiusta; è ben vero che al momento dell'udienza di discussione il piano rateale non era ancora completato e che solo al momento dell'udienza di appello, tenutasi nel maggio 2018, la difesa era stata in grado di depositare la prova dell'intervenuta definizione integrale del piano di rateizzazione, essendo stata versata l'ultima rata il 31.01.2018; è tuttavia altrettanto vero che la difesa, all'udienza d'appello, aveva chiesto un rinvio in attesa della decisione della Corte costituzionale, richiesta rigettata dai giudici territoriali con motivazione censurabile, soprattutto alla luce degli argomenti sviluppati dal giudice rimettente con l'ordinanza con cui era stata sollevata questione di costituzionalità dell'art. 13, d. lgs. citato, i cui contenuti vengono richiamati in ricorso alle pagg. 5/6, con richiesta a questa Corte di attendere l'esito del giudizio di costituzionalità.

**2.3.** Deduce, con il terzo motivo, violazione di legge in relazione all'art. 10-ter, d. lgs. n. 74 del 2000 sotto il profilo della sussistenza dell'elemento soggettivo.

Si censura la sentenza impugnata per aver tratto la prova dell'elemento psicologico del reato dalla semplice presentazione della dichiarazione annuale nonché per il fatto di aver optato la società per il piano di rateizzazione e anteposto al pagamento del debito tributario il soddisfacimento di quello nei confronti dei dipendenti, banche e fornitori per evitare il dissesto dell'impresa; tenuto conto degli sviluppi della più recente giurisprudenza di questa Corte (il richiamo, in ricorso, è alla sentenza n. 6737/2018), i giudici avrebbero dovuto porsi il problema di verificare se questa "scelta" di non pagare il debito IVA fosse davvero consapevole, non potendo desumersi il dolo dalla semplice presentazione della dichiarazione annuale o dall'omesso pagamento in sé; si sostiene, infatti, che l'imputata non avrebbe scelto di non pagare né di evadere l'imposta, tanto che ha provveduto alla rateizzazione secondo un piano quinquennale, accordato con l'Agenzia, oggi interamente onorato, ciò che dimostra come il mancato tempestivo pagamento fosse dipeso dalla momentanea indisponibilità di liquidità necessaria ad adempiere l'obbligazione tributaria.

**2.4.** Deduce, con il quarto motivo, violazione di legge in relazione all'art. 37, cod. pen.

Si censura, infine, la sentenza per aver il giudice di appello rigettato l'eccezione difensiva con cui si rilevava l'irrogazione della pena accessoria per un periodo superiore alla pena principale inflitta, ossia un anno a fronte di una pena principale

di mesi 6, in quanto, si legge in sentenza, il superamento si sarebbe verificato solo per la sanzione di cui alla lett. a), dell'art. 12, d. lgs. n. 74 del 2000, tuttavia ampiamente giustificato dal rilevante ammontare dei tributi non versati nei termini di legge; si tratterebbe di motivazione censurabile, in quanto contraria alla consolidata giurisprudenza di legittimità che stabilisce, in questi casi, che la pena accessoria deve essere uguale a quella principale inflitta.

### CONSIDERATO IN DIRITTO

3. Il ricorso è parzialmente fondato per le ragioni di seguito esposte.

4. Quanto al primo motivo, con cui si censura la declaratoria di inammissibilità dell'eccezione di incostituzionalità dell'art. 13, d. lgs. n. 74 del 2000, sollevata con i motivi aggiunti, è inammissibile.

Il ricorrente, invero, nel censurare la motivazione della sentenza, la attinge esclusivamente su una soltanto delle *rationes decidendi* che la Corte territoriale sviluppa sul punto. Ed invero, la censura è rivolta solo alla prima parte della motivazione, contenuta a pag. 6, in cui i giudici di appello dichiarano inammissibile l'istanza per tardività in quanto sollevata solo con i motivi aggiunti. Orbene, a prescindere dalla proponibilità di una eccezione di incostituzionalità in sede di motivi aggiunti ex art. 585, cod. proc. pen. (questione che, si noti, è stata positivamente risolta da questa Corte, che ritiene possibile proporla con motivi aggiunti anche davanti alla stessa Corte di Cassazione, potendo valere la sua deduzione a sollecitarne l'apprezzamento, salvo il limite posto dall'art. 24, comma 2, legge 11 marzo 1953, n. 87: Sez. 1, n. 36231 del 08/11/2016 - dep. 21/07/2017, Curea, Rv. 271042), è sufficiente tuttavia rilevare come la Corte d'appello, nel motivare sul punto, abbia dichiarato inammissibile non solo per tardività l'eccezione di incostituzionalità, ma anche perché manifestamente infondata, osservando come del tutto razionalmente la legge del 2015 avrebbe limitato l'accesso alla causa di non punibilità alla condizione che ciò avvenga prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, in quanto scelta discrezionale connessa al principio di riduzione del danno ovvero all'esigenza di privilegiare una tempestiva elisione della lesione del bene giuridico protetto, pur a reato ormai consumato.

E' pacifico nella giurisprudenza di questa Corte che è inammissibile, per difetto di specificità, il ricorso per cassazione che si limiti alla critica di una sola delle diverse "rationes decidendi" poste a fondamento della decisione, ove queste siano autonome ed autosufficienti (Sez. 3, n. 2754 del 06/12/2017 - dep. 23/01/2018, Bi-  
monte, Rv. 272448).

Ne discende, pertanto, che non avendo attinto il primo motivo di ricorso la motivazione della Corte territoriale nella parte in cui dichiarava inammissibile l'eccezione di incostituzionalità per manifesta infondatezza, lo stesso debba ritenersi inammissibile per difetto di specificità.

**5.** Manifestamente infondato è, poi, il secondo motivo, in quanto i giudici di appello, non hanno ritenuto applicabile la causa di non punibilità del pagamento del debito tributario ex art. 13, d. lgs. n. 74 del 2000, questione già prospettata con il secondo motivo di appello originario.

Ed invero, a prescindere dalla decisione della Corte costituzionale cui era stata rimessa la relativa questione (ordinanza Tribunale di Treviso, 18 maggio 2017, pubblicata sulla G.U. n. 44 del 2/11/2017, con cui è stata rimessa alla Corte Costituzionale la questione di legittimità costituzionale dell'art. 13, comma 3, del decreto legislativo n. 74/2000 - così come sostituito dall'art. 11 del decreto legislativo n. 158/2015 - nella parte in cui prevede che qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo, con facoltà per il giudice, che lo ritenga necessario, di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi e non consente, invece, di concedere un termine coincidente con lo scadere delle rate concordate nel piano di rientro del debito) - questione peraltro già dichiarata inammissibile dalla Corte cost. con ordinanza 6 dicembre 2017, n. 256, relativamente ad identica questione, rimessa sempre dal tribunale di Treviso, con ordinanza 23/02/2016, pubblicata sulla G.U. n. 42 del 19/10/2016 - deve tuttavia rilevarsi come, nel caso di specie, non ricorrevano i presupposti per la applicazione dell'art. 13, ultimo comma, d. lgs. n. 74 del 2000.

Ed invero, detta disposizione, sostituita dall'art. 11, D. Lgs. 24.09.2015, n. 158, entrato in vigore il 22/10/2015, prevede che "*Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, anche ai fini dell'applicabilità dell'articolo 13-bis, 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*".

Nella specie, l'apertura del dibattimento di primo grado è intervenuta in data 6/06/2016. A tale data, dunque, la norma novellata dell'art. 13 d. lgs. n. 74 del 2000 era già in vigore, donde l'imputato avrebbe dovuto, essendo all'epoca il debito tributario in fase di estinzione mediante rateizzazione, richiedere il termine di

h

1  
g

tre mesi per il pagamento del debito residuo, eventualmente prorogabile da parte del Giudice una sola volta per non oltre tre mesi, ove ritenuto necessario, con sospensione della prescrizione per l'intero periodo.

**6.** Non risulta che quanto sopra sia avvenuto, donde il richiamo alla giurisprudenza di questa Corte che ritiene applicabile, nei reati tributari, la causa di non punibilità ex art. 13 D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, come modificato ad opera della legge n. 158 del 2015, ai fatti commessi precedentemente alla sua entrata in vigore e ai procedimenti in corso alla data di entrata in vigore del D.lgs. n. 158 del 2015 "anche qualora, alla data predetta, era già stato aperto il dibattimento di primo grado se i debiti tributari, comprese le sanzioni amministrative e interessi, risultano essere stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti anche se a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previsto dalle norme tributarie" (da ultimo: Sez. 3, n. 30139 del 12/04/2017 - dep. 15/06/2017, Fregolent, Rv. 270464), è errato, atteso che, nel caso in esame, alla data dell'apertura del dibattimento di primo grado la norma dell'art. 13 novellata era già vigente.

Non rileva, pertanto, la circostanza che alla data della sentenza d'appello fosse stata data prova dell'intervenuta, integrale, definizione del debito tributario mediante la procedura di rateizzazione quinquennale, in quanto, *ex lege*, i giudici di appello non erano tenuti a valutare la sussistenza dei requisiti di legge per l'applicazione dell'art. 13, d. lgs. n. 74 del 2000, atteso che la parte era decaduta dalla facoltà prevista dall'art. 13, non avendo formalizzato alla prima udienza dibattimentale del 6.06.2016 alcuna istanza in tal senso né richiesto al giudice di avvalersi della sospensione di tre mesi, prorogabile di altri tre, al fine di beneficiare della causa di non punibilità.

**7.** Il terzo motivo è infondato, avendo sul punto i giudici di appello fatto coerente applicazione dei principi, più volte affermati da questa Corte, in tema di rilevanza della crisi di liquidità rispetto al reato di omesso versamento IVA.

Ed invero, i giudici di appello, segnatamente con riferimento alla sussistenza dell'elemento psicologico del reato, escludono la rilevanza della crisi di liquidità non solo traendo la prova del dolo generico normativamente richiesto dal fatto della semplice presentazione della dichiarazione annuale, ma soprattutto valorizzando il fatto di aver optato la società per il piano di rateizzazione e anteposto al pagamento del debito tributario il soddisfacimento di quello nei confronti dei dipendenti, banche e fornitori per evitare il dissesto dell'impresa.

Sul punto, si osserva, è lo stesso ricorrente ad ammettere che, pur in presenza di una crisi finanziaria, la scelta della società fu orientata piuttosto che ad accantonare liquidità per far fronte al debito tributario IVA, a far fronte a tutte le spese aziendali ed a versare gli stipendi ai dipendenti per la sopravvivenza dell'impresa (come confermato dalla teste *(omissis)* sentita in dibattimento), optando per dilazionare il pagamento dell'IVA, versando i soci nelle casse sociali liquidità per mantenere in vita la compagine, sostenendo sforzi per mantenere gli impegni assunti. A ciò, peraltro, la Corte d'appello ha aggiunto che l'affermazione difensiva secondo cui la crisi finanziaria risaliva al 2011, non sarebbe stata in alcun modo dimostrata né era stato idoneamente allegato che tale crisi non fosse imputabile a scelte gestionali dell'imputata. Peraltro, aggiunge la Corte d'appello, la scelta di pagare gli stipendi ai dipendenti antepoendo questi ai debiti tributari per continuare ad operare sul mercato, quand'anche provata, non potrebbe integrare la forza maggiore o lo stato di necessità invocato, sul punto corretto è il richiamo alla costante giurisprudenza di questa Corte, secondo cui in tema di reati tributari, l'omesso versamento dell'Iva cui all'art. 10-ter del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, non può essere giustificato, ai sensi dell'art. 51 cod. pen., dal pagamento degli stipendi dei lavoratori dipendenti, posto che l'ordine di preferenza in tema di crediti prededucibili, che impone l'adempimento prioritario dei crediti da lavoro dipendente (art. 2777 cod. civ.) rispetto ai crediti erariali (art. 2778 cod. civ.), vige nel solo ambito delle procedure esecutive e fallimentari e non può essere richiamato in contesti diversi, ove non opera il principio della "*par condicio creditorum*", al fine di escludere l'elemento soggettivo del reato (Sez. 3, n. 52971 del 06/07/2018 - dep. 26/11/2018, Moffa Guerino, Rv. 274319).

**8.** Né, peraltro, ha pregio l'affermazione secondo cui la mancanza del dolo (e quindi di evadere l'imposta) sarebbe stata desumibile dal fatto di aver, a partire dal 2013, rateizzato il debito tributario. E' pacifico infatti che la volontà di non adempiere, nel reato omissivo, deve essere valutata nel momento in cui scade il termine per l'adempimento, non potendo trarsi elementi a sostegno o meno della configurabilità dell'elemento soggettivo da vicende successive al momento consumativo, dovendosi in ogni caso ribadire che, in tema di reati tributari, nel reato di cui all'art. 10-ter D.lgs. n. 74 del 2000, è richiesto il dolo generico, integrato dalla condotta omissiva posta in essere nella consapevolezza della sua illiceità, a nulla rilevando i motivi della scelta dell'agente di non versare il tributo (Sez. 3, n. 8352 del 24/06/2014 - dep. 25/02/2015, Schirosi, Rv. 263127).

Ne discende, conclusivamente, che la condotta complessivamente posta in essere dall'imputata fosse stata evidentemente funzionale al fine di garantire l'operatività

della società, dunque optando per una scelta diversa, operandosi quindi volontariamente una chiara "degradazione" del debito tributario rispetto alle altre necessità societarie, scelta rispetto alla quale è del tutto irrilevante non solo il richiamo generico alla crisi di liquidità (a fronte di una comportamento consapevolmente orientato a pretermettere l'adempimento del debito tributario) e al sacrificio patrimoniale che sarebbe stato posto in essere dall'imputata e dai soci, in quanto evidentemente orientato non certo ad adempiere il debito tributario, ma a garantire la prosecuzione dell'attività societaria, senza che, come detto, agli effetti della sussistenza del dolo generico, abbia rilievo la rateizzazione del debito tributario, intervenuta ovviamente in epoca successiva alla consumazione del reato, momento in cui deve essere accertata la sussistenza dell'elemento psicologico del reato.

**9.** A diverso approdo, invece, deve pervenirsi quanto al quarto motivo.

Ed infatti, risulta che il primo giudice ha inflitto le pene accessorie di cui alle lett. a), b) e c) dell'art. 12, d. lgs. n. 74 del 2000, uniche temporanee, nella misura di 1 anno, a fronte di una pena principale di mesi 6.

E' pacifico nella giurisprudenza di questa Corte che la durata delle pene accessorie temporanee previste dall'art. 12 del d.lgs 10 marzo 2000, n. 74, conseguenti alla condanna per reati tributari, deve essere dal giudice uniformata, ai sensi dell'art. 37 cod. pen., a quella della pena principale inflitta (da ultimo, cfr.: Sez. 3, n. 8041 del 23/01/2018 - dep. 20/02/2018, P.G. in proc. Carlessi e altri, Rv. 272510).

E' indubbio che tale regola trova applicazione quando la pena principale inflitta sia superiore al minimo *ex lege* previsto per la durata della pena accessoria. L'art. 12 citato, con riferimento alle pene accessorie temporanee, prevede che la condanna per taluno dei delitti previsti dal D. Lgs. n. 74 del 2000, importa: a) l'interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese per un periodo non inferiore a sei mesi e non superiore a tre anni; b) l'incapacità di contrattare con la pubblica amministrazione per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a tre anni; c) l'interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a cinque anni.

Il primo giudice, irrogando una pena principale di 6 mesi di reclusione, ha correttamente applicato all'imputata le predette pene accessorie temporanee nella durata minima stabilita dalla legge, salvo che per quella prevista dalla lett. a). Ne discende, pertanto, che la conferma, sul punto, della durata delle pene accessorie temporanee non è censurabile solo per le pene accessorie di cui alle lett. b) e c) dell'art. 12 citato, in quanto il limite minimo (come del resto, quello massimo)

previsto dal legislatore deve considerarsi invalicabile, derivandone, in difetto, l'applicazione di una pena illegale.

**10.** Coglie, invece, nel segno la censura difensiva quanto al mancato accoglimento del motivo di appello relativo alla pena accessoria di cui alla lett. a) dell'art. 12, in quanto il giudice di appello avrebbe dovuto uniformare la durata di tale pena accessoria a quella principale inflitta.

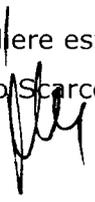
Su tale punto si impone, pertanto, l'annullamento senza rinvio, cui segue ex art. 620, lett. l), cod. proc. pen., la diretta rideterminazione da parte di questa Corte della pena accessoria di cui alla lett. a) dell'art. 12 citato in mesi 6, fermo restando quant'altro.

**P.Q.M.**

La Corte annulla senza rinvio la sentenza impugnata, limitatamente alla pena accessoria di cui all'art. 12, lett. a), D. Lgs. n. 74 del 2000, che ridetermina in mesi 6 e rigetta nel resto il ricorso.

Così deciso in Roma, nella sede della S.C. di Cassazione, il 27 febbraio 2019

Il Consigliere estensore  
Alessio Scarcella



Il Presidente  
Gastone Andreazza

