

**Cass. pen. Sez. III, Sent., (ud. 18-03-2021) 26-05-2021, n. 20793**

**Fatto Diritto P.Q.M.**

**IMPOSTE E TASSE IN GENERE**

Violazioni tributarie

**PRESCRIZIONE PENALE**

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TERZA PENALE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. IZZO Fausto - Presidente -

Dott. RAMACCI Luca - Consigliere -

Dott. ANDREAZZA Gastone - Consigliere -

Dott. SEMERARO Luca - Consigliere -

Dott. GAI Emanuela - rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

**SENTENZA**

sul ricorso proposto da:

R.B., nato a (OMISSIS);

avverso la sentenza del 24/06/2019 della Corte d'appello di Napoli;

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere GAI Emanuela;

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

udito per l'imputato l'avv. F. Siggia, che ha concluso chiedendo l'accoglimento del ricorso.

**Svolgimento del processo**

1. Con l'impugnata sentenza, la Corte d'appello di Napoli in parziale riforma della sentenza del Tribunale di Santa Maria Capua Vetere, in data 28 settembre 2017, appellata da R.B., concedeva al predetto il beneficio della sospensione condizionale della pena, confermando nel resto la sentenza impugnata con la quale il R. era stato dichiarato responsabile del reato di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 10- ter, perchè quale legale rappresentante di I.C.I. International Chemical Industry spa, non versava l'imposta sul valore aggiunto dovuta, in base alla dichiarazione Iva relativa all'anno di imposta 2010, nel termine previsto per il pagamento dell'acconto Iva, per l'ammontare di Euro 509.496,63, fatto commesso nel 2011, e lo aveva condannato alla pena di mesi sei di reclusione. Con la medesima sentenza era stata disposta la confisca

delle somme di denaro già sottoposte a sequestro giusto decreto emesso in data 25/09/2015 e successivamente modificato in data 28/01/2016.

2. Avverso la sentenza ha presentato ricorso per cassazione l'imputato, a mezzo del difensore, e ne ha chiesto l'annullamento deducendo i seguenti motivi enunciati nei limiti di cui all'art. 173 disp. att. c.p.p..

2.1. Con il primo motivo deduce la violazione dell'art. 606 c.p.p., comma 1, lett. e), in relazione alla mancanza, illogicità e contraddittorietà della motivazione in relazione alla rilevanza della crisi economica quale causa di esclusione del dolo del reato. La corte territoriale avrebbe escluso il rilievo della crisi economica, quale causa di esclusione della colpevolezza, sul presupposto che la mancanza di liquidità fosse imputabile a scelte imprenditoriali, risalenti ad anni precedenti all'omissione, rivelatesi non fruttuose, escludendo l'inesigibilità della condotta con affermazione apodittiche e non avrebbe considerato che l'imputato aveva posto in essere una serie di condotte volte al pagamento del debito sino al dicembre 2015.

2.2. Con il secondo motivo deduce la violazione di legge in relazione agli artt. 133 e 62 bis c.p. e vizio di motivazione in relazione alla carenza, manifesta illogicità e contraddittorietà della motivazione in ordine al diniego di riconoscimento delle circostanze attenuanti generiche. La corte territoriale non avrebbe considerato, da cui l'omessa motivazione, quale elemento di valutazione positiva ai fini del riconoscimento delle circostanze attenuanti generiche, le condotte successive al reato e segnatamente la rateizzazione e pagamento del debito e l'omologa del concordato preventivo, e ciò in violazione dell'art. 133 c.p., comma 2, nn. 1 e 3, circostanze che, invece, avrebbe valorizzato ai fini della concessione del beneficio della sospensione condizionale della pena. Del pari nel negare il riconoscimento del beneficio di cui all'art. 175 c.p., non si sarebbe confrontata con le specifiche deduzioni difensive, da cui il vizio di omessa motivazione.

2.3. Con il terzo motivo deduce la violazione di legge in relazione al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 12 bis, nonché il vizio di motivazione in relazione alla conferma della confisca. La Corte d'appello avrebbe confermato la disposta confisca del denaro, già sottoposto a sequestro, sulla base di un ragionamento deduttivo errato ovvero della perdita di efficacia del provvedimento di rateizzazione e non avrebbe considerato, da cui la violazione di legge, il pagamento di alcune rate e, di conseguenza, avrebbe erroneamente confermato anche l'importo della confisca nel quale non possono essere ricomprese anche le sanzioni che costituiscono il costo del reato, secondo l'orientamento della giurisprudenza di legittimità.

3. In udienza, il Procuratore generale ha chiesto che il ricorso sia dichiarato inammissibile.

### **Motivi della decisione**

1. Il primo motivo di ricorso, meramente ripetitivo delle stesse questioni già devolute in appello, con riguardo alla rilevanza della situazione di crisi economica e finanziaria ai fini di esclusione dell'elemento soggettivo del reato, puntualmente esaminate e disattese dal giudice dell'impugnazione con motivazione del tutto coerente e adeguata, è manifestamente infondato.

La sentenza impugnata, ferma la materialità del fatto non oggetto di contestazione, in continuità con la sentenza di primo grado, non ha dubitato che l'impresa, di cui il R. era legale rappresentante all'epoca dei fatti, stesse attraversando un momento di crisi di liquidità, ma ha argomentato, sulla scorta delle vicende storiche societarie come ricostruite anche all'interno del piano di concordato omologato dal Tribunale, come tale situazione fosse stata il risultato di scelte imprenditoriali di anni precedenti e segnatamente negli anni 2006-2010, tra cui investimenti in ambito di due progetti pubblici volti alla costruzione di un centro di ricerche del valore di dieci milioni di Euro, il rilevamento di uno stabilimento produttivo, investimenti che non avevano conseguito gli esiti sperati e che, sempre secondo la sentenza impugnata, avevano costituito la premessa fattuale per il mancato versamento, nel 2011, dei debiti tributari dell'anno 2010, avendo posto in essere soltanto nel 2012, con la sottoscrizione di un accordo di ristrutturazione dei debiti, L. Fall., ex art. 67, con vari istituti di credito, iniziative volte alla soluzione della crisi che, tuttavia, era state poste oltre il termine per il versamento dell'imposta.

A fronte di tale apparato argomentativo, che si pone in linea con gli arresti della giurisprudenza di legittimità, il ricorrente, nel riproporre la censura difensiva, non si confronta compiutamente laddove contesta la decisione impugnata che non avrebbe considerato che l'imputato aveva poi posto in essere una serie di condotte volte al pagamento del debito tributario, quali l'adesione ad una rateizzazione prima del decreto di sequestro preventivo e il pagamento delle rate concordate sino al dicembre 2015, misure queste che, secondo la sentenza impugnata, si ponevano a valle dell'omissione del versamento dell'imposta poichè risalenti ad almeno quattro anni dopo la scadenza del termine per il versamento dell'imposta del 2010. Mette conto rilevare il Collegio che l'imputato non ha mai contestato di avere ricevuto l'iva che poi esponeva nella dichiarazione annuale, sicchè l'omesso accantonamento delle somme ricevute e che

dovevano essere accantonate in vista dell'adempimento dell'obbligazione tributaria, non vale ad escludere il dolo.

Deve rammentarsi che all'imputato è contestato l'omesso versamento dell'iva; il tributo da versare (l'iva) è costituito da una somma che il contribuente ha comunque ricevuto dalla controparte dell'operazione commerciale, e che avrebbe dovuto accantonare in vista della scadenza del debito erariale. E' ben vero che non vi è norma giuridica che imponga di accantonare la somma ricevuta e da versare, e che il reato sussiste allorchè, entro il termine per il pagamento dell'acconto per l'anno di imposta successivo, non vengono versate le somme dovute in base alla dichiarazione Iva per l'anno di imposta di riferimento. Ma certamente la scelta di accantonare la somma, che il contribuente ha ricevuto in controparte dell'operazione commerciale, costituisce scelta prudenziale, nel senso che onera il contribuente del rischio del mancato versamento alla scadenza del termine per l'adempimento dell'obbligazione tributaria, termine che, riferito all'anno di imposta successivo, costituisce il momento consumativo del reato, rispetto al quale sussistono gli elementi soggettivi e oggettivi. A ciò di deve aggiungere, quanto al caso in esame, che le iniziative intraprese erano successive alla consumazione del reato. La corte territoriale ha escluso la rilevanza, quale causa di esclusione della responsabilità penale, in un contesto, si basi di non contestata origine della crisi economica imputabile a scelte imprenditoriali dell'imputato, delle iniziative intraprese dall'imputato a distanza di anni dalla consumazione del reato e ha escluso che nel caso concreto la portata di queste misure per fronteggiare la crisi di liquidità (Sez. 3, n. 20266 dell'8/4/2014, Zanchi, Rv. 259190). In altri termini, ha escluso che non sia stato altrimenti possibile per il contribuente reperire le risorse necessarie a consentirgli il corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie, in un contesto nel quale le azioni possibili, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, dirette a consentirgli di recuperare quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, era di molti anni successive alla consumazione del reato.

L'accertamento del reato sia sotto il profilo oggetto che soggettivo è stato compiutamente argomentato con motivazione immune da rilievi di illogicità e in applicazione dei principi che, ormai da tempo, governano tale materia.

2. Il secondo motivo di ricorso è fondato per quanto di seguito esposto.

Ai sensi dell'art. 133 c.p., comma 2, nn. 1) e 3), il giudice, in relazione alla concessione o al diniego delle circostanze attenuanti generiche deve tenere conto anche della condotta serbata dall'imputato successivamente alla commissione del reato e nel corso del processo in quanto rivelatrice della sua personalità e, quindi, della sua capacità a delinquere (Sez. 3, n. 27964 del 19/03/2019, L., Rv. 276354 - 01; conf. Sez. 6, n. 17240 del 1989, Rv. 182794 01). A fronte di un motivo specifico del ricorrente che evidenziava, tra gli elementi positivi di valutazione, la rateizzazione del debito, la corte territoriale ha valorizzato il comportamento post delicto ai fini del riconoscimento del beneficio della sospensione condizionale della pena, ma ha del tutto omesso la valutazione dello stesso ai fini dell'invocato riconoscimento delle circostanze attenuanti generiche.

Allo stesso modo l'obbligo di motivazione, nella sentenza di appello, del diniego del beneficio della non menzione ricorre solo laddove, con i motivi di impugnazione, siano state dedotte circostanze specifiche che, in base all'art. 133 c.p., legittimino la concessione del beneficio stesso (Sez. 3, n. 3431 del 04/07/2012, Maione, Rv. 254681 - 01), situazione ricorrente nel caso in esame per le ragioni sopra esposte.

La sentenza deve essere annullata, ma in presenza di un rilevato vizio di motivazione, va disposto l'annullamento senza rinvio per intervenuta prescrizione, maturata nel corso del giudizio, del reato di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 10- ter (prescrizione ultima maturata al 27/08/2018 tenuto conto di 60 giorni di sospensione del termine di prescrizione).

Il rilevamento in sede di legittimità della sopravvenuta prescrizione del reato unitamente ad un vizio di motivazione della sentenza di condanna impugnata in ordine alla responsabilità dell'imputato comporta l'annullamento senza rinvio della sentenza stessa (Sez. 4, n. 29627 del 21/04/2016, Silva, Rv. 267844; Sez. 2, n. 32577 del 27/04/2010, Preti, Rv. 247973).

3. Privo di specificità estrinseca è l'ultimo motivo di ricorso in relazione alla disposta confisca della somma di denaro di cui al decreto di sequestro emesso in data 29/05/2015, come ridotto nell'ammontare di questa con decreto in data 28/01/2016 per effetto del pagamento del debito tributario per effetto del pagamento di alcune rate del provvedimento di rateizzazione.

E' noto che in tema di reati tributari, la disposizione di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, comma 2 (introdotta dal D.Lgs. n. 158 del 2015), secondo cui la confisca diretta o di valore dei beni costituenti profitto o prodotto del reato "non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro", deve essere intesa nel senso che la confisca così come il sequestro preventivo ad essa preordinato - può essere adottata anche a fronte dell'impegno di pagamento assunto, producendo

tuttavia effetti solo ove si verifichi l'evento futuro ed incerto costituito dal mancato pagamento del debito (Sez. 3, n. 28488 del 10/09/2020, D'Angela, Rv. 280014 - 01; Sez. 3, n. 18034 del 05/02/2019, Castiglioni, Rv. 275951 - 01; Sez. 3, n. 42470 del 13/07/2016, Orsi, Rv. 268384 - 01).

La Corte di legittimità, con le più recenti pronunce, ha precisato che il sequestro e la conseguente confisca devono essere conservati fino all'integrale effettivo pagamento della somma evasa, ma la confisca non è eseguibile, producendo i suoi effetti solo al verificarsi del mancato pagamento del debito, ben potendo le rate già versate essere considerate solo ai fini della riquantificazione della misura, cosa che è avvenuta con il decreto di sequestro del 26/01/2016. Ora a fronte di tale stato di cose, il ricorrente non allega, da cui la aspecificità del ricorso, ulteriori riduzioni del debito tributario per effetto di successivi pagamenti. Allo stesso modo è rimasta meramente assertiva l'affermazione secondo cui nell'ammontare del debito tributario sarebbero state calcolate le somme dovute ad interessi e sanzioni. Anche sotto questo profilo la censura difetta di specificità ed è pertanto inammissibile.

4. Ritiene, il Collegio, che il proscioglimento per intervenuta prescrizione non osti alla confisca del profitto del reato tributario ove sia stata comunque accertata, con adeguata motivazione e nel contraddittorio delle parti, la sussistenza del reato nei suoi elementi oggettivo e soggettivo.

Sotto un primo profilo, quanto ai rapporti tra confisca e prescrizione del reato, la possibilità di disporre la confisca in caso di pronuncia di estinzione del reato è normativamente prevista dall'art. 578 bis c.p.p., che disciplina i casi e le condizioni affinché questa possa essere disposta e mantenuta.

L'art. 578-bis c.p.p. oggi vigente - norma processuale di immediata applicazione secondo il principio "tempus regit actum" (Sez. 3, n. 8785 del 29/11/2019, Rv. 278256) - prevede che "quando è stata ordinata la confisca in casi particolari prevista dall'art. 240-bis c.p., comma 1 e da altre disposizioni di legge o la confisca prevista dall'art. 322-ter c.p., il giudice di appello o la corte di cassazione, nel dichiarare il reato estinto per prescrizione o per amnistia, decidono sull'impugnazione ai soli effetti della confisca, previo accertamento della responsabilità dell'imputato". La disposizione impone, dunque, espressamente, ai fini della conferma o meno della confisca ordinata in primo grado, un compiuto accertamento della penale responsabilità dell'imputato in un caso, quello della sentenza di proscioglimento pronunciata in appello o in cassazione per prescrizione del reato, diverso da una formale pronuncia di condanna.

Sotto altro, ma rilevante, profilo - quello dell'applicabilità della disposizione di cui all'art. 578 bis c.p. alla confisca prevista dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 12 bis, norma in continuità normativa con quelle di cui alla Legge Finanziaria 2008, art. 1, comma 143, - deve rilevarsi che il dubbio interpretativo è stato risolto dalla pronuncia a Sezioni Unite Perroni che, pur chiamata a risolvere un contrasto giurisprudenziale in tema di confisca urbanistica, è giunta ad affermare che "l'art. 578-bis non si è limitato a richiamare la "confisca in casi particolari prevista dall'art. 240-bis c.p., comma 1" ma ha ulteriormente aggiunto, sin dalla versione originaria, il richiamo alla confisca "prevista da altre disposizioni di legge" e, successivamente, per effetto della modifica intervenuta ad opera del L. 9 gennaio 2019, n. 3, art. 1, comma 4, lett. f), il richiamo alla confisca "prevista dall'art. 322-ter c.p.".

E' pertanto, secondo la citata pronuncia, è evidente che, quali che siano state le ragioni che hanno determinato il legislatore ad introdurre la norma in oggetto nel codice di rito, la stessa non può che essere letta secondo quanto in essa espressamente contenuto, in particolare non potendo non riconoscersi al richiamo alla confisca "prevista da altre disposizioni di legge", formulato senza ulteriori specificazioni, una valenza di carattere generale, capace di ricomprendere in essa anche le confische disposte da fonti normative poste al di fuori del codice penale" (Sez. U, n. 13539 del 30/01/2020, Perroni, Rv. 278870 - 01).

Va aggiunto che già questa Corte a Sezioni Unite aveva affermato, con la sentenza n. 6141/19 del 25/10/2018, Milanese, Rv. 274627, come il riferimento dell'art. 578-bis c.p.p. alle "altre disposizioni di legge" evocò "le plurime forme di confisca previste dalle leggi penali speciali", in tal modo condividendo la legittimità di una lettura ad ampio raggio, non limitata alla sola confisca "per sproporzione".

La ritenuta valenza generale comporta che debba trovare applicazione, la disposizione di cui all'art. 578 bis c.p.p., anche nel caso di confisca emessa nei reati tributari.

La questione non può dirsi ancora risolta poichè la disposizione normativa non fa distinzioni di sorta e vale per tutte le diverse forme di confisca, diretta o per equivalente. Ed è proprio tale indifferenziata previsione che deve essere considerata tenuto conto della diversa natura, sanzionatoria o meno, della confisca del profitto del reato a seconda che sia diretta ovvero di valore.

Nel condividere, il Collegio, la conclusione raggiunta dalla pronuncia Malvaso secondo cui la nuova formulazione dell'art. 578-bis c.p.p., rappresenta dunque l'esito di un percorso normativo che si pone in continuità con l'evoluzione registrata nella giurisprudenza di legittimità, della Corte costituzionale e della Corte EDU in ordine alla possibilità di disporre la confisca, anche di carattere sanzionatorio, allorchè la declaratoria di prescrizione non sia "anodina", ma sia preceduta e si accompagni ad un compiuto

accertamento del fatto-reato e della responsabilità, condotto sulla base dell'intero compendio probatorio e nel pieno rispetto delle regole proprie al "giusto processo" (Sez. 6 n. 14041 del 09/01/2020, Malvaso, Rv. 279262 - 01), evidenza, tuttavia, il Collegio, la necessità di ulteriore specificazione quanto al caso di confisca del profitto nei reati tributario, ai sensi del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 12 bis, tenuto conto della natura della stessa, che può essere diretta e cioè colpire il profitto del reato, ovvero per equivalente e colpire denaro o beni non direttamente collegati al reato, ma di valore equivalente al profitto di questo. Circa la natura sanzionatoria di quest'ultima non v'è discussione. E ciò in quanto se è pur vero, come affermato da Sez. 3, n. 8785 del 29/11/2019, che l'art. 578 bis c.p.p. è norma processuale e, dunque, applicabile a tutti i procedimenti in corso secondo il principio del tempus regit actum, non di meno, esso ha degli indubbi effetti sostanziali, tra cui appunto l'applicazione della confisca di valore, la cui natura di sanzione penale non ne consente la sua applicazione in via retroattiva rispetto al momento dell'entrata in vigore della norma processuale che, rivolta al giudice dell'impugnazione che dichiara la prescrizione del reato, impone allo stesso la decisione sull'impugnazione ai soli fini della confisca, previo accertamento della responsabilità dell'imputato.

Del resto, già le Sezioni Unite Lucci ne avevano chiaramente escluso l'applicazione, affermando che il giudice, nel dichiarare la estinzione del reato per intervenuta prescrizione, non può disporre, atteso il suo carattere afflittivo e sanzionatorio, la confisca per equivalente delle cose che ne costituiscono il prezzo o il profitto (Sez. U, n. 31617 del 26/06/2015; Lucci, Rv. 264435 - 01).

Ora è ben vero che la disposizione normativa di cui all'art. 578 bis c.p.p. è successiva alla citata pronuncia. Non di meno, l'affermata natura sanzionatoria della confisca per equivalente non è messa in discussione, e con essa la necessità che tali effetti sanzionatori non si estendano a fatti anteriori al momento in cui è entrata in vigore la norma che ne rende possibile il mantenimento anche in casi in cui, precedentemente, ciò non era possibile. Solo a partire dall'entrata in vigore dell'art. 578 bis c.p.p., è possibile il mantenimento della confisca per equivalente nel caso in cui il reato, nelle more, si sia estinto per prescrizione o amnistia. E quindi solo per i reati commessi successivamente all'entrata in vigore dell'art. 578 bis c.p.p., è possibile il mantenimento della confisca per equivalente.

Viceversa, la confisca diretta del profitto del reato, che si identifica con il vantaggio economico derivante in via diretta ed immediata dalla commissione dell'illecito (S.U. Lucci cit.), stante la diversa natura di misura di sicurezza, può essere mantenuta, in caso di prescrizione del reato ma di accertamento degli elementi oggettivo e soggettivo di questo, trovando fondamento nell'art. 240 c.p., comma 2, n. 1. Così avevano già affermato le Sezioni Unite Lucci, a cui va data continuità sul punto, secondo cui il giudice, nel dichiarare la estinzione del reato per intervenuta prescrizione, può applicare, a norma dell'art. 240 c.p., comma 2, n. 1, la confisca del prezzo del reato e, a norma dell'art. 322-ter c.p., la confisca del prezzo o del profitto del reato sempre che si tratti di confisca diretta e vi sia stata un precedente pronuncia di condanna, rispetto alla quale il giudizio di merito permanga inalterato quanto alla sussistenza del reato, alla responsabilità dell'imputato ed alla qualificazione del bene da confiscare come profitto o prezzo del reato.

6. Tenuto conto di queste coordinate interpretative, considerato che nel caso in esame è stata disposta la confisca diretta del profitto del reato tributario, come risulta dai decreti di sequestro in atti, considerato che la sussistenza del reato e della responsabilità penale è rimasta inalterata nei gradi di giudizio, la declaratoria di prescrizione del reato non osta al mantenimento della disposta confisca delle somme di denaro disposta con i decreti di sequestro.

7. Conclusivamente la sentenza va annullata senza rinvio per essere il reato estinto per prescrizione, ma va confermata la disposta confisca del profitto del reato.

### P.Q.M.

Annulla senza rinvio la sentenza impugnata, perchè il reato è estinto per prescrizione, ferma restando la disposta confisca.

Così deciso in Roma, il 18 marzo 2021.

Depositato in Cancelleria il 26 maggio 2021