



28709.24

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

Composta da:

GASTONE ANDREAZZA

- Presidente -

Sent. n. sez. 773/2024

CINZIA VERGINE

CC - 14/05/2024

EMANUELA GAI

R.G.N. 108/2024

ALESSIO SCARCELLA

- Relatore -

MARIA CRISTINA AMOROSO

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da:
BL nato a X

avverso l'ordinanza del 25/10/2023 del TRIB. LIBERTA' di MESSINA

udita la relazione svolta dal Consigliere ALESSIO SCARCELLA;

sentite le conclusioni del PG GIANLUIGI PRATOLA che ha concluso per il rigetto del ricorso;

udito, per il ricorrente, il difensore Avv. LG che ha chiesto l'accoglimento del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con ordinanza del 25 ottobre 2023, il Tribunale del riesame di Messina, in parziale accoglimento della richiesta di riesame di LB , in proprio e quale legale rappresentante della X S.p.a., annullava il decreto di sequestro preventivo in relazione al capo di imputazione sub b), riformandolo quanto al capo di imputazione sub a), limitando il sequestro fino alla concorrenza di euro 519.531,67 con conseguente dissequestro e restituzione agli aventi diritto delle somme e dei beni in sequestro per l'eccedenza.

2. Si premette, per migliore intelligibilità dell'impugnazione, che si procede per i reati cui agli artt. 10-*bis* (omesso versamento di ritenute certificate) ed 11 (sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte) del d. lgs. n. 74 del 2000, contestati, per quanto qui rileva, al B , quale legale rappresentante ed amministratore della società predetta, per aver omesso di versare nei termini le ritenute certificate operate alla fonte come sostituito di imposta per gli anni 2019 e 2020 (capo a), nonché per aver compiuto atti fraudolenti sulle disponibilità aziendali e, segnatamente, emissione di assegni circolari e versamenti di somme nei riguardi della X S.r.l., al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte e rendere inefficace la riscossione coattiva (capo b). Il decreto, emesso dal GIP del Tribunale di Messina in data 6 settembre 2023, ha disposto il sequestro preventivo diretto del profitto del reato in capo alla X S.p.A. della somma di euro 2.041.907,86 o di beni che ne costituiscano l'immediato reimpiego e, in caso di incapienza, anche per equivalente delle disponibilità finanziarie e beni mobili ed immobili dell'indagato B , unitamente ad altri soggetti qui non ricorrenti, fino alla concorrenza del medesimo importo.

3. Avverso l'ordinanza impugnata nel presente procedimento, il predetto ha proposto ricorso per cassazione tramite il difensore di fiducia, deducendo un unico motivo, di seguito sommariamente indicato.

3.1. Deduce, con tale unico motivo, il vizio di violazione di legge in relazione al capo a) della rubrica, per cui è stato mantenuto il vincolo cautelare, in relazione all'art. 23, decreto-legge n. 34 del 2023, nella parte in cui prevede la non punibilità del reato di cui all'art. 10-*bis*, d. lgs. n. 74 del 2000 in caso di avvenuto soddisfacimento della pretesa erariale, rendendo conseguentemente illegittimo il permanere del sequestro cautelare.

In sintesi, la difesa del ricorrente – premesso che in relazione al capo a) aveva invocato l'applicazione della causa di non punibilità introdotta dall'art. 23, decreto-legge n. 34 del 2023 in quanto, in relazione alla prima annualità, anno 2019, la S.p.A. di cui l'indagato è legale rappresentante, aveva chiesto ed ottenuto la rateizzazione provvedendo al pagamento della prima rata e, quanto alla seconda annualità, anno 2020, aveva già richiesto l'emissione di avviso bonario per la regolarizzazione della propria posizione – si duole per avere il Tribunale del riesame ritenuto che la determinazione di un piano di rientro tra l'Amministrazione Finanziaria ed il contribuente non osterebbe al mantenimento del vincolo cautelare, in quanto la novella normativa che prevede la richiamata causa di non punibilità non inciderebbe sulla fase cautelare, rendendo applicabile il disposto dell'art. 12-bis, d. lgs. n. 74 del 2000, per come interpretato dalla giurisprudenza di legittimità, consentendo, dunque, solo la rimodulazione dell'importo del profitto del reato, con esclusione del rateo già versato. Richiamata sul punto giurisprudenza della sezione tributaria di questa Corte (Cass. 38766/2021), sostiene invece la difesa del ricorrente che il mantenimento del vincolo cautelare sulle somme corrispondenti al credito maturato dal Fisco si porrebbe in contrasto con le finalità perseguite dal Legislatore con l'introduzione della predetta causa di non punibilità, determinando un ostacolo alla possibilità del contribuente/indagato di adempiere all'impegno assunto mediante la stipula dell'accordo conciliativo, stante l'indisponibilità, a causa del sequestro di somme di denaro necessarie alla corresponsione delle rate dell'accordo conciliativo medesimo, richiamando a tal fine giurisprudenza di questa sezione che ritiene in consimili ipotesi il sequestro legittimamente emesso, ma non eseguibile in presenza di un programma di rateizzazione (Cass., n. 9355/2021).

4. In data 12 marzo 2024, l'avv. GL , nell'interesse del ricorrente, ha fatto pervenire richiesta di trattazione orale, accolta con provvedimento del Presidente titolare di questa sezione in data 14 marzo 2024.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è infondato.

2. Ed invero, per i reati di omesso versamento IVA, di ritenute e di indebita compensazione di crediti non spettanti, l'art. 23 del decreto-legge n. 34 del 2023 (recante *Misure urgenti a sostegno delle famiglie e delle imprese per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale, nonché in materia di salute e adempimenti fiscali*,

c.d. "DL bollette") convertito, con modificazioni, dalla L. 26.5.2023 n. 56, ha introdotto una causa di non punibilità derivante dal perfezionamento, unito all'integrale versamento degli importi di una delle definizioni previste dalla L. 197/2022 (art. 1 co. 153-158 e 166-252). Le definizioni, ossia in sostanza il pagamento delle rate, devono terminare prima della sentenza di appello. Il contribuente che intende beneficiare della causa di non punibilità comunica all'autorità giudiziaria il pagamento di tutte le somme o della prima rata e all'Agenzia delle Entrate la pendenza del processo penale indicandone gli estremi. A questo punto il processo penale rimane sospeso sino a quando l'Agenzia delle Entrate comunica la corretta esecuzione della definizione e l'intero e puntuale pagamento delle rate o di tutte le somme. Viene comunque fatta salva la possibilità di assumere le prove previste per l'incidente probatorio (art. 392 cod. proc. pen.).

3. Nulla dispone la norma con riferimento alla possibilità o meno per l'autorità giudiziaria di disporre il sequestro, nella specie finalizzato alla confisca del profitto del reato di omesso versamento di ritenute certificate.

Questa Corte è già intervenuta sulla disposizione in esame, affermando (Sez. 3, n. 43569 del 27 ottobre 2023) che la causa di non punibilità di cui all'art. 23 del decreto-legge n. 34 del 2023, come convertito, viene a delineare una nuova causa di non punibilità, avente presupposti specificatamente indicati, che si affianca alla causa di non punibilità di cui all'art. 13 del D.lgs. n. 74/2000, ma non si sostituisce ad essa né ne estende l'applicazione. Dai richiami normativi ivi contenuti emerge infatti come la nuova causa di non punibilità attenga, temporalmente, alle sole dichiarazioni relative ai periodi d'imposta in corso al 31.12.2019, al 31.12.2020 e al 31.12.2021, con conseguente inclusione della violazione contestata nel caso di specie che, infatti, attiene agli anni d'imposta 2019 e 2020.

4. Tanto premesso, corretto deve ritenersi l'approdo cui è pervenuto il Tribunale del riesame nel ritenere applicabile alla fattispecie in esame il disposto dell'art. 12-bis, d. lgs. n. 74 del 2000, pur in presenza di un accordo di rateizzazione del debito tributario quanto all'annualità 2019 (rilevandosi, invece, per l'anno 2020, il difetto attuale delle condizioni anche per la mera sospensione del processo penale, essendovi solo la prova della richiesta inoltrata in data 12 settembre 2023 all'Ufficio di emettere un avviso bonario al fine di regolarizzare la posizione del contribuente-indagato).

Ed invero, questa stessa Sezione ha già chiarito che l'accordo tra il contribuente e l'amministrazione finanziaria per la rateizzazione del debito, quantunque comporti la rimodulazione della sua scadenza, che viene ~~scansinata~~ ^{scagionata} nel tempo in

corrispondenza ai termini delle singole rate, non esclude che, al verificarsi di detta scadenza senza la soddisfazione totale del debito, il reato resti comunque configurabile, in quanto la previsione di una causa sopravvenuta di non punibilità del fatto lascia immutata l'illiceità della condotta (Sez. 3, n. 16472 del 28/02/2020, Rv. 279012 - 02 che ha pertanto escluso che possa ritenersi scriminata la condotta ai sensi dell'art. 51 cod. pen. né ai sensi dell'art. 59, comma quarto, cod. pen., cadendo l'errore del contribuente su norme penali, con conseguente applicazione dell'art. 5 cod. pen.).

5. Questo comporta dunque che, anche in presenza delle astratte condizioni per l'applicazione della causa di non punibilità di cui all'art. 23 citato, fino al verificarsi della scadenza del piano di rateizzazione senza la soddisfazione totale del debito tributario, il reato di omesso versamento di ritenute certificate resta comunque configurabile, con la conseguenza che l'ammissione alla procedura predetta non osta al mantenimento del vincolo cautelare sulla somma costituente il profitto del reato, decurtata dai ratei già eventualmente versati, posto che permane l'applicabilità dell'art. 12-bis, comma 2 (introdotto dal d.lgs. n. 158 del 2015) il quale prevede che 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», disposizione che, per giurisprudenza pacifica di questa Corte, 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, Rv. 280014 - 01; Sez. 3, n. 33389 del 08/06/2018; Sez. 3, n. 42470 del 13/07/2016, Rv. 268384; Sez. 3, n. 5728 del 14/01/2016, Rv. 266038).

6. Né rileva il richiamo, operato dalla difesa del ricorrente, alla sentenza di questa Sezione n. 9355/2021, in cui la Corte ha infatti ribadito il principio secondo cui la disposizione di cui all'art. 12-bis, comma 2, d.lgs. n. 74 del 2000, secondo cui la confisca diretta o di valore dei beni costituenti profitto o prezzo 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 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 paga-

mento del debito, sicché è illegittima l'esecuzione della stessa in difetto di inottemperanza all'accordo, anche ove effettuata per finalità cautelari (Sez. 3, n. 9355 del 26/01/2021, Rv. 281480 - 01).

E' sufficiente, infatti, leggere la motivazione della richiamata sentenza per rendersi immediatamente conto di come la stessa si riferisca a fattispecie del tutto particolare, in cui a procedere era il giudice dell'esecuzione e vi era stato un utilizzo improprio dello strumento dell'esecuzione della confisca, che consiste nella definitiva ablazione del bene e che, come puntualizzato con tale decisione, non può essere surrettiziamente utilizzato a fini cautelari, essendo dunque stato affermato in tale contesto, del tutto peculiare e non estensibile al caso sottoposto all'esame del Collegio, che "a ritenere diversamente, peraltro, si rischierebbe - con un'eccezionale interpretazione *praeter legem* - di ostacolare l'attuazione della norma di favore che il legislatore ha dettato con l'art. 12 *bis*, comma 2, d.lgs. 74 del 2000, posto che chi intenda fruire dell'agevolazione per sanare la posizione debitoria nei confronti dell'Erario per non subire gli effetti della confisca si vedrebbe "bloccare" le risorse economiche per poter adempiere all'impegno assunto".

7. Deve, dunque, essere ribadito che, in tema di reati tributari, il comma 2 dell'art.12-*bis* del D.lgs. n. 74 del 2000 (norma introdotta dal D.lgs. n.158 del 2015), nel disporre che 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" e che "nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta", non preclude l'adozione del sequestro preventivo ad essa confisca finalizzato, relativamente agli importi non ancora corrisposti, posto che la funzione del vincolo cautelare è quella di garantire che l'adottata misura ablativa, inefficace con riguardo alla parte coperta dall'impegno, espliciti i propri effetti qualora il versamento "promesso" non si verifichi (tra le tante: Sez. 3, n. 5728 del 14/01/2016, Rv. 266038 - 01; Sez. 3, n. 18034 del 05/02/2019, Rv. 275951 - 01, la quale ultima ha ulteriormente puntualizzato che la previsione del citato art. 12-*bis* va intesa nel senso che, per la parte coperta da tale impegno, la confisca può comunque essere adottata nonostante l'accordo reale intervenuto, ma non è eseguibile, producendo i suoi effetti solo al verificarsi del mancato pagamento del debito).

8. Infine, a sostegno della persistente applicabilità del sequestro preventivo, milita la stessa *littera legis*, prevedendo l'art. 23 citato una causa di sospensione del "processo di merito" dalla ricezione delle comunicazioni di cui al comma 2, sino al momento in cui il giudice è informato dall'Agenzia delle entrate della

corretta definizione della procedura e dell'integrale versamento delle somme dovute ovvero della mancata definizione della procedura o della decadenza del contribuente dal beneficio della rateazione, con possibilità (comma 4), di assumere "durante il periodo di cui al comma 3" le prove nei casi previsti dall'articolo 392 cod. proc. pen.

La circostanza che sia la stessa legge a prevedere, con formulazione atecnica e assai singolare, una causa di sospensione del "processo di merito" senza contestualmente escludere la possibilità di mantenere misure cautelari già *medio tempore* disposte, non preclude dunque l'operatività dell'art. 12-bis, d. lgs. n. 74 del 2000, norma di carattere generale applicabile alla materia tributaria, dovendosi del resto intendere la stessa disposizione del comma 4 dell'art. 23 (secondo cui "possono essere assunte le prove nei casi" in cui è possibile disporre mezzi di prova in sede di incidente probatorio) non nel senso di paralizzare del tutto il "processo di merito", ma di facultizzare ("possono") l'assunzione delle prove non rinviabili, senza parallelamente escludere il mantenimento (come nel caso di specie) o l'adozione di misure cautelari.

9. Il ricorso dev'essere conclusivamente, rigettato. Segue la condanna del ricorrente ex art. 616 cod. proc. pen. al pagamento delle spese processuali.

P.Q.M.

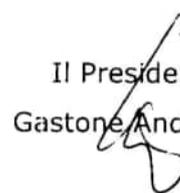
Rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali.

Così deciso, il 14 maggio 2024

Il Consigliere estensore
Alessio Scarcella



Il Presidente
Gastone Andreazza



Deposizione in cancelleria

del 17 LUG. 2024



IL FUNZIONARIO

Luana M...

