

**Penale Sent. Sez. 3 Num. 41238 Anno 2024**

**Presidente: DI NICOLA VITO**

**Relatore: PAZIENZA VITTORIO**

**Data Udiienza: 01/10/2024**

**SENTENZA**

Oggi, 11 NOV. 2024



IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO

*Vittorio Pazienza*

Sul ricorso proposto da:

ORABONA Paolo, nato a Napoli il 12/04/1946

avverso la sentenza emessa il 11/01/2024 dalla Corte d'Appello di Napoli

visti gli atti, il provvedimento impugnato ed il ricorso;

udita la relazione svolta dal consigliere Vittorio Pazienza;

lette le conclusioni del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale Aldo Esposito, che ha concluso chiedendo dichiararsi l'inammissibilità del ricorso;

letta la memoria del difensore del ricorrente, avv. Enrico Guidone, che ha concluso insistendo per l'accoglimento dei motivi di ricorso

### **RITENUTO IN FATTO**

1. Con sentenza del 11/01/2024, la Corte d'Appello di Napoli ha confermato la sentenza emessa dal Tribunale di Napoli, in data 24/03/2022, con la quale ORABONA Paolo era stato condannato alla pena di giustizia in relazione al reato di cui all'art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000, a lui ascritto per l'anno di imposta 2016 nella qualità di rappresentante legale della STRAGO s.p.a.

2. Avverso tale decisione, ricorre l'ORABONA, a mezzo del proprio difensore, deducendo:

2.1. Vizio di motivazione con riferimento alla sussistenza del reato, con riferimento alla mancata risposta ai rilievi difensivi imperniati sul mancato incasso dell'IVA dichiarata, in conseguenza del mancato pagamento delle fatture emesse.

2.2. Violazione di legge con riferimento alla mancata applicazione dell'art. 45 cod. pen., alla luce di precedenti giurisprudenziali indicati in ricorso.

2.3. Vizio di motivazione con riferimento ai "rapporti con l'Erario". Si censura la mancata considerazione di quanto documentato e rappresentato dai motivi di appello in ordine all'accoglimento, da parte dell'Agenzia delle Entrate, della proposta di transazione poi recepita nel decreto di omologazione del concordato preventivo emesso dal Tribunale di Napoli.

2.4. Violazione di legge con riferimento all'art. 131-bis cod. pen. Si censura la sentenza per non aver considerato il non rilevante superamento della soglia di punibilità, e per l'incongruo riferimento alla "ostinazione nel portare avanti l'azienda", avendo il ricorrente, persona incensurata, attinto anche al proprio patrimonio personale per fronteggiare i mancati o ritardati pagamenti ascrivibili anche ad organi dello Stato.

3. Con memoria tempestivamente trasmessa, la difesa insiste per l'accoglimento dei motivi di ricorso, anche alla luce dell'entrata in vigore del comma 3-bis del d.lgs. n. 74 e di un recente arresto della giurisprudenza di legittimità.

4. Con requisitoria ritualmente trasmessa, il Procuratore Generale sollecita una declaratoria di inammissibilità del ricorso, per la manifesta infondatezza delle doglianze formulate in punto di elemento soggettivo e per la genericità delle deduzioni concernenti la prospettata crisi di liquidità.

### **CONSIDERATO IN DIRITTO**

1. Il primo motivo di ricorso è fondato, e assume valenza assorbente delle altre censure prospettate.

2. La sentenza impugnata ha ritenuto del tutto irrilevanti le allegazioni difensive, poste in essere già in primo grado, concernenti il mancato incasso dell'IVA risultante dalle fatture dell'anno di imposta in contestazione, per via dell'inadempimento di un consistente numero di committenti (tra cui anche enti pubblici); così come irrilevante è stata considerata la vendita di un bene immobile personale.

A tali conclusioni, la Corte territoriale è pervenuta in espressa adesione all'indirizzo interpretativo di questa Suprema Corte, secondo cui «in tema di reato di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto, l'emissione della fattura, se antecedente al pagamento del corrispettivo, espone il contribuente, per sua scelta, all'obbligo di versare comunque la relativa imposta sicché egli non può

dedurre il mancato pagamento della fattura né lo sconto bancario della fattura quale causa di forza maggiore o di mancanza dell'elemento soggettivo» (Sez. 3, n. 38594 del 23/01/2018, M., Rv. 273958 – 01. V. anche Sez. 3, n. 6506 del 24/09/2019, dep. 2020, Mattiazzo, Rv. 278909 – 01, secondo la quale «in tema di reati tributari, l'omesso versamento dell'IVA dipeso dal mancato incasso per inadempimento contrattuale dei propri clienti non esclude la sussistenza del dolo richiesto dall'art. 10-ter del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, atteso che l'obbligo del predetto versamento prescinde dall'effettiva riscossione delle relative somme e che il mancato adempimento del debitore è riconducibile all'ordinario rischio di impresa, evitabile anche con il ricorso alle procedure di storno dai ricavi dei corrispettivi non riscossi»).

È peraltro noto che alcune significative pronunce di questa Suprema Corte hanno, in una qualche misura, temperato tale rigore interpretativo: si è in particolare affermato che «in tema di reati tributari, l'omesso versamento dell'IVA dipeso dal mancato incasso di crediti non esclude la sussistenza del dolo richiesto dall'art. 10-ter del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, trattandosi di inadempimento riconducibile all'ordinario rischio di impresa, sempre che tali insoluti siano contenuti entro una percentuale da ritenersi fisiologica» (Sez. 3, n. 31352 del 05/05/2021, Baracchino, Rv. 282237 – 01, la quale, in applicazione del principio, ha annullato con rinvio la sentenza di condanna, riguardante insoluti per circa il 43% del fatturato, cui era seguita una gravissima crisi di liquidità).

Tale decisione è stata esplicitamente richiamata, in senso adesivo, da Sez. 3, n. 19651 del 24/2/2022, Semprucci, la quale ha posto l'accento sulla necessità di tenere adeguato conto delle deduzioni difensive volte a comprovare una concreta impossibilità di far fronte agli obblighi di versamento, per la situazione di crisi dell'impresa determinata da ingenti inadempimenti dei clienti, le modalità e le tempistiche del ricorso al credito da parte del soggetto agente, ecc. (cfr. il § 2 della sentenza. In precedenza, per un'apertura in ordine al rilievo da conferire alla crisi di liquidità determinata dal mancato pagamento delle fatture emesse, v. Sez. 3, n. 29873 del 01/12/2017, dep. 2018, Calabrò, Rv. 273690 – 01).

3. Ad avviso di questo Collegio, la necessità di dar seguito a tale diversa opzione ermeneutica, che impone di tenere adeguato conto delle deduzioni difensive concernenti la concreta impossibilità di far fronte ai versamenti dovuti, trova ormai un importante riscontro nel diritto positivo: il recente d.lgs. n. 87 del 14/06/2024, intervenendo sull'art. 13 d.lgs. n. 74 del 2000, ha introdotto (con il nuovo comma 3-bis) una ulteriore causa di non punibilità per i reati di cui agli artt. 10-bis e 10ter del medesimo decreto, "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”.

3.1. In tale ottica ricostruttiva, deve osservarsi che l'ORABONA, già nel corso del primo grado di giudizio, aveva non solo documentato l'accettazione della propria proposta concordataria da parte dell'Agenzia delle Entrate (successivamente recepita nel decreto di omologazione del concordato preventivo emesso in data 06/10/2021 dal Tribunale di Napoli), ma aveva allegato circostanze di estremo rilievo ai fini che qui rilevano.

Si allude, da un lato, al riepilogo delle fatture emesse e non pagate nell'anno di imposta 2016 (complessivo imponibile non pagato di Euro 570.112,07, IVA relativa pari a Euro 125.424,26) e, d'altro lato, al contenuto della relazione del commissario giudiziale nell'ambito della procedura di concordato preventivo, nella quale – per quanto qui specificamente rileva – si individuano da un lato le cause della crisi nel blocco dei pagamenti da parte della P.A., nella crisi del mercato delle costruzioni e nel mancato recupero di ingenti crediti verso terzi (cfr. pag. 23 della relazione), e si evidenzia che la STRAGO s.r.l. aveva cercato di far fronte alla situazione riducendo i costi di produzione (licenziamenti collettivi) e provvedendo ad un aumento di capitale (con il conferimento, proprio nell'anno di imposta 2016, di un immobile in Napoli: cfr. pag. 26 della relazione).

3.2. Ritiene il Collegio che, alla luce di quanto precede e delle coordinate ermeneutiche in precedenza richiamate, le allegazioni difensive non potevano essere ignorate dai giudici di merito, nella valutazione della sussistenza della responsabilità penale dell'ORABONA, anche in considerazione della loro incidenza sul margine di superamento della soglia di punibilità di Euro 250.000 (essendo l'IVA non versata ammontante a Euro 315.120,367, così corretto l'erronea quantificazione contenuta nel capo di accusa, pari a Euro 367.517,24: cfr. pag. 2 della sentenza impugnata).

Da ciò consegue l'annullamento della sentenza impugnata con rinvio per nuovo giudizio ad altra Sezione della Corte di Appello di Napoli, restando assorbite le ulteriori censure difensive.

#### **P.Q.M.**

Annulla la sentenza impugnata con rinvio per nuovo giudizio ad altra Sezione della Corte di Appello di Napoli.

Così deciso il 1 ottobre 2024

Il Consigliere estensore

Il Presidente