

Penale Sent. Sez. 3 Num. 28651 Anno 2026
Presidente: ACETO ALDO
Relatore: VERDEROSA PIA
Data Udienza: 29/04/2026

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

Vergani Giuseppe nato a Carugate il 01/08/1936

avverso la sentenza del 30/10/2025 della Corte d'appello di Milano

Visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere Pia Verderosa;

letta la requisitoria del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Giuseppe Sassone, che ha concluso chiedendo l'annullamento senza rinvio della sentenza impugnata in relazione al capo A) e con rinvio in relazione al capo B); l'inammissibilità nel resto.

RITENUTO IN FATTO

1. Il Tribunale di Milano, con sentenza del 23 marzo 2023, ha condannato Giuseppe Vergani alla pena di dieci mesi di reclusione per il delitto di cui all' art. 10-ter del d. lgs. 74/2000 (capi A, relativo al periodo di imposta 2015, e B, relativo al periodo di imposta 2016), con sospensione condizionale della pena, oltre alle pene accessorie.

La Corte di Appello di Milano, con sentenza del 30 ottobre 2025, in parziale riforma della sentenza di primo grado, ha concesso a Giuseppe Vergani il beneficio della non menzione della condanna nel certificato del casellario giudiziale spedito a richiesta dei privati.

2. Avverso la predetta sentenza, Giuseppe Vergani, tramite il suo difensore, ha proposto ricorso per cassazione, sollevando sei motivi di impugnazione.



2.1 Con i primi due motivi, la difesa deduce violazione di legge e vizio di motivazione in relazione alla ritenuta sussistenza della competenza territoriale. Si osserva che l'interpretazione accolta dalla Corte di Milano pone nel nulla la volontà legislativa espressa nel d. lgs. 74/2000, con la conseguenza che la competenza territoriale viene determinata a discrezione assoluta dagli organi che svolgono le indagini e non invece predeterminata per legge, in violazione del principio del giudice naturale. Secondo la difesa, nel caso in esame, la competenza territoriale deve essere radicata nel luogo di consumazione del reato, quindi nel luogo in cui l'obbligazione tributaria viene di solito adempiuta, cioè la sede legale e operativa del contribuente. Si sottolinea che la Corte di appello si è limitata a ribadire quanto già affermato dal Tribunale sulla competenza territoriale, senza rispondere alle doglianze sollevate con i motivi di impugnazione.

2.2 Con il terzo motivo, la difesa deduce violazione di legge e vizio di motivazione in relazione all'art. 10-ter del d. lgs. 74/2000, come modificato dal d. lgs. n. 87/2024. Si osserva che il reato nella nuova formulazione prevede che, in caso di decadenza dal beneficio della rateizzazione, il colpevole è punito se l'ammontare del debito residuo è superiore a settantacinquemila euro. Si evidenzia che la modifica normativa deve trovare applicazione nel caso di specie, in quanto norma più favorevole, ma la Corte di appello non ha effettuato alcuna verifica né sulla decadenza dal beneficio della rateizzazione secondo le procedure previste dalla norma né sull'ammontare del debito residuo.

2.3 Con il quarto motivo, la difesa deduce violazione di legge e vizio di motivazione, in quanto la Corte di appello non ha dato il necessario peso alle difficoltà di impresa, a seguito della mancata riscossione dei crediti e ai problemi di gestione dell'impresa, dovuta all'incapacità e all'età dell'imputato amministratore unico. Si sottolinea che l'art. 13, comma 3-bis, d. lgs. 74/2000, come modificato dal d. lgs. 87/2024, prevede che il reato di cui all'art. 10-ter d. lgs. 74/2000 non sia punibile se il fatto dipende da cause non imputabili all'autore, sopravvenute all'incasso dell'imposta sul valore aggiunto.

2.4 Con il quinto motivo, si deduce violazione di legge e assenza della motivazione in relazione all'art. 131-bis cod. pen. Si osserva che la Corte di appello non ha ritenuto di applicare la causa di non punibilità della particolare tenuità del fatto per l'entità dell'imposta evasa, senza considerare la situazione di crisi e l'entità del debito residuo.

2.5 Con il sesto motivo, si deduce violazione di legge e vizio di motivazione in relazione al trattamento sanzionatorio. Si evidenzia che la Corte di appello si è limitata a confermare le valutazioni del giudice di primo grado, senza considerare che la maggior parte dell'imposta era stata versata prima dell'inizio del procedimento penale e che comunque l'omissione era motivata esclusivamente

dalla necessità di onorare gli obblighi di retribuzione nei confronti dei dipendenti e di consentire la continuazione dell'attività di impresa.

3. Il Procuratore Generale, nella requisitoria ritualmente trasmessa, ha concluso chiedendo: l'annullamento senza rinvio della sentenza impugnata in relazione al capo A), con rinvio in relazione al capo B) e l'inammissibilità nel resto. In particolare, il Procuratore Generale osserva che i primi due motivi sono manifestamente infondati, in quanto ripetono i motivi di appello che hanno trovato nella sentenza gravata adeguata risposta, con la quale il ricorrente non si confronta. Ritiene invece fondato il terzo motivo, in quanto la sentenza impugnata ha dato conto di reiterate rateizzazioni del debito tributario e che queste non sono state integralmente adempiute, ma non ha motivato circa la sussistenza di un debito superiore a € 75.000; ne consegue che non può dirsi acclarata la attuale esistenza della condizione di punibilità. Si precisa, quindi, che tale lacuna impone un annullamento con rinvio, ma la fondatezza del motivo in esame determina il corretto instaurarsi del rapporto processuale, con il conseguente verificarsi della prescrizione del reato contestato al capo A).

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è parzialmente fondato per le ragioni di seguito precisate, mentre nel resto deve essere rigettato.

2. I primi due motivi sono manifestamente infondati, perché la competenza territoriale è stata esattamente individuata.

Le regole generali per la determinazione della competenza per territorio dei reati tributari sono dettate dall'art. 18 d.lgs. n. 74/2000, secondo cui - fatta eccezione per i c.d. reati in dichiarazione (previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000, artt. 2, 3, 4, 5 e 7) e, fatta eccezione per il reato di cui all'art. 8, comma 2 (reato di emissione di più fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), la competenza per territorio per tutti gli altri reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000, compreso quindi il reato di cui all'art. 10-ter del d. lgs. 74/2000, si determina a norma dell'art. 8 cod. proc. pen. ed appartiene al giudice competente con riferimento al luogo in cui il reato è stato consumato. Solo qualora non sia possibile determinare la competenza sulla base di tale ultima disposizione, è competente il giudice del luogo di accertamento del reato.

Il reato di omesso versamento dell'IVA si consuma nel momento in cui scade il termine utile per il pagamento, sicché il luogo di consumazione del reato coincide con quello in cui si compie, alla scadenza del termine previsto, l'omissione del versamento imposto dal precetto normativo e, dunque, trattandosi di condotta



omissiva, con quello in cui si sarebbe dovuta compiere l'azione doverosa, vale a dire il versamento all'Erario dell'imposta.

In ordine alla individuazione del *locus commissi delicti* in materia tributaria si registrano due indirizzi giurisprudenziali.

Secondo il primo, l'omissione del versamento del tributo ex art. 8 cod. proc. pen. deve ritenersi coincidente con il luogo ove si trova la sede effettiva dell'azienda, nel senso di centro della prevalente attività amministrativa e direttiva di organizzazione dell'impresa, coincidente o meno con la sede legale, dovendo aversi riguardo al principio di effettività e potendosi ricorrere al criterio suppletivo previsto dall'art. 18, comma 1, del d.lgs. n. 74 del 2000 del luogo di accertamento del fatto, soltanto qualora non sia possibile determinare il luogo di consumazione del reato (Sez. 3, n. 13610 del 14/02/2019, Rv. 275901; Sez. 3, n.23784 del 16/12/2016, dep. 2017, Rv. 269983; Sez. 3, n. 27701 del 01/04/2014, Rv.260110; Sez. 3, n. 20504 del 19/02/2014, 259783).

Altro orientamento, attualmente maggioritario, ritiene, invece, che, essendo impossibile individuare con certezza il suddetto luogo di consumazione, siccome il versamento del tributo può essere effettuato presso qualsiasi concessionario o intermediario operante sul territorio nazionale, va applicato il criterio sussidiario del luogo dell'accertamento del reato, indicato dall'art. 18, comma 1, del d.lgs. n. 74 del 2000, prevalente, per la sua natura speciale, rispetto alle regole generali dettate dall'art. 9 cod. proc. pen.; criterio che è, del resto, funzionale all'opportunità di radicare il processo ove ha sede l'ufficio tributario o di polizia che ha effettuato l'accertamento (Sez. 3, n. 28364 del 25/06/2025; Sez. 3, n. 13134 del 7/3/2025; Sez. 3, n. 32280 del 16/05/2024, Prisco, Rv. 286710; Sez. 3, n. 23928 del 30/01/2024, Biscu, Rv. 286549).

Il secondo orientamento, che il Collegio condivide, ha fatto leva, ai fini della risoluzione della questione, sulla disciplina fiscale attualmente in vigore, sottolineando come l'art. 37, comma 49, del d.l. n. 223 del 4 luglio 2006, convertito, con modificazioni, nella legge n. 248 del 4 agosto 2006, abbia previsto che, «a partire dal 10 ottobre 2006, i soggetti titolari di partita IVA sono tenuti ad utilizzare, anche tramite intermediari, modalità di pagamento telematiche delle imposte, dei contributi e dei premi di cui all'art. 17, comma 2, del d.lgs. n. 241 del 9 luglio 1997, e delle entrate spettanti agli enti ed alle casse previdenziali ex art. 28, comma 1, dello stesso decreto legislativo», traendone la ragionevole conseguenza secondo cui «il delineato quadro normativo ha dunque cristallizzato la definitiva dematerializzazione del pagamento ed ha altresì precluso l'individuazione di un unico luogo in cui l'obbligo penalmente sanzionato vada telematicamente adempiuto».



Esigenze di certezza del diritto postulano, del resto, la necessaria svalutazione della portata del criterio della sede effettiva, il cui accertamento, in assenza di elementi concreti afferenti all'avvenuto principio di pagamento dell'IVA, comporterebbe un inutile aggravio per l'azione amministrativa, perché ancorato al dato fattuale dell'effettività della sede legale (cfr., da ult., Sez. 3, n. 26396 del 03/06/2025).

Ebbene, nel caso di specie, se, sulla base di quanto prospettato dallo stesso imputato, la sede legale ed effettiva della società "Fratelli Vergani 2 srl" è in Carugate, ricompresa nel circondario del Tribunale di Monza, non risulta tuttavia fornita alcuna prova dell'esistenza di un elemento sintomatico di un eventuale principio di pagamento dell'imposta presso la relativa circoscrizione; così che, nell'impossibilità di individuare il *locus commissi delicti* secondo la regola generale di cui all'art. 8 cod. proc. pen., è stato correttamente applicato il criterio - richiamato in via sussidiaria dall'art. 18, comma 1, del d.lgs. n. 74 del 2000 - del luogo di accertamento del fatto di reato, ossia il circondario del Tribunale di Milano.

3. Manifestamente infondato è il terzo motivo di ricorso.

Nella formulazione originaria, fino alla modifica apportata dal d. lgs n. 87 del 2024, l'art. 10-ter d. lgs 10 marzo 2000, n. 74, puniva chiunque non corrispondeva, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale, a condizione che l'ammontare dell'imposta non versata fosse superiore alla soglia di 250.000 euro per ciascun periodo d'imposta.

In tale contesto, l'adesione a un piano di rateizzazione del debito tributario non incideva sull'integrazione della fattispecie penale, assumendo rilievo, ai sensi dell'art. 13 del medesimo decreto soltanto come causa di non punibilità subordinata all'integrale pagamento del debito prima dell'apertura del dibattimento.

Il D. lgs. 14 giugno 2024, n. 87, con l'art. 1, comma 1, lett. c), ha modificato l'art. 10-ter d. lgs 10 marzo 2000, n. 74, prevedendo che non è più punito l'omesso versamento in quanto fatto tipico, antigiusuristico e colpevole ex se, ma soltanto qualora, dopo aver mancato di adempiere all'obbligo di versare, il soggetto non provveda alla estinzione del debito tributario attraverso la rateazione prevista dalla disciplina tributaria.

La Relazione tecnica al D.lgs. 87/2024, p. 1, ha chiarito sul punto che, per entrambi i delitti di cui agli artt. 10-bis e 10-ter del d.lgs. n. 74 del 2000, è stata introdotta una condizione obiettiva di punibilità, costituita dalla manifestazione inequivoca della volontà del contribuente di sottrarsi, sin da principio, al pagamento dell'obbligazione tributaria, da ritenersi integrata allorquando, all'atto della consumazione del reato, differita al 31 dicembre dell'anno successivo a quello

di presentazione delle rispettive dichiarazioni annuali (sostituto di imposta o IVA), siano decorsi i termini per la rateizzazione delle somme dovute senza che la stessa sia stata richiesta (a), ovvero vi sia stata decadenza dalla rateizzazione già concessa (b)."

Il reato, quindi, non sarà punibile se è in corso di estinzione il pagamento delle rate ai sensi dell'art. 3-*bis* d. lgs. n. 462 del 1997 e sempre che il contribuente non incorra in decadenza dal beneficio della rateazione ai sensi dell'art. 15-*ter*, DPR 29/09/1973 n. 602, salvo che, in tal caso, l'ammontare del debito residuo sia superiore a settantacinquemila. Nella fattispecie incriminatrice di cui all'art. 10-*ter* citato convivono due condizioni obiettive di punibilità (connesse a due diverse condotte omissive del contribuente: il mancato accesso alla rateazione, dapprima, e l'omesso versamento del residuo debito tributario con conseguente decadenza della rateazione in un secondo momento) che sono dal legislatore state collegate a due distinte soglie di punibilità: duecentocinquantamila, in prima battuta e- in caso di decadenza dal beneficio della rateazione - settantacinquemila.

Sul piano del diritto intertemporale, l'art. 5 del medesimo decreto n. 87 del 20024, non ha dettato una disciplina intertemporale, sicchè sul versante dell'individuazione della disposizione più favorevole, vale la disposizione di cui all'art. 2 comma 4 cod. pen. e, quindi, certamente può trovare applicazione, nel caso in esame, la nuova disposizione dell'art. 10 *ter* d. lgs. 74/2000.

Una volta accertata l'integrazione del reato contestato con il superamento della soglia di duecentocinquantamila, spetterà al contribuente, in caso di decadenza dal beneficio della rateazione, rappresentare che il debito residuo non è superiore a settantacinquemila euro, nel qual caso il Giudice dovrà procedere alle necessarie verifiche.

Nel caso in esame, dalla sentenza di primo grado emerge che il piano rateale, a seguito dell'istanza di autotutela e della dichiarazione di adesione alla definizione agevolata, fu concesso in 72 rate, ma ne furono onorate solo le prime 13 prima dell'interruzione e della decadenza (cfr. sentenza di primo grado pag. 3). Si dà anche atto che erano poi ripresi i piani rateali per le due annualità attraverso l'ammortamento: quello con rata di oltre 6 mila euro, sempre di 72 rate, fino al 2028; quello relativo al 2015, detratte le 13 rate versate fino alla 72esima prevista, per il 2025.

Nel giudizio di appello, su richiesta del difensore dell'imputato, il processo è stato sospeso, ai sensi dell'art. 23 D.L. 30.3.2023 n. 34, conv. con modif. in L. 25.5.2023 n. 56, per consentire il versamento rateale dell'imposta non pagata, ma all'udienza del 30/10/2025 il difensore di Vergani Giuseppe ha comunicato che quest'ultimo aveva interrotto i versamenti e, pertanto, il processo ha ripreso il suo corso.



Nei motivi di appello, il difensore ha rappresentato che, con riferimento all'esercizio 2015, La Fratelli Vergani 2 s.r.l. aveva chiesto la rateizzazione dell'imposta e versato un totale di 13 rate sulle 72 concordate, anche comprensive degli interessi e poi concordato un nuovo piano di rientro in 20 rate, delle quali ne aveva pagato circa la metà. Con riferimento all'IVA omessa relativa all'anno 2016, era stato concordato un piano di rientro con rateizzazione in 20 rate, di cui erano state versate due rate (cfr. atto di appello, pag. 6).

Dunque, da quanto rappresentato dalla difesa risulterebbe che, in relazione all'imposta dovuta per l'anno 2015 pari ad euro 639.471,00, l'imputato aveva pagato circa il 60%, mentre per l'imposta relativa all'anno 2016, pari ad euro 484.121, aveva versato circa il 10%. Dunque, in entrambi casi il debito residuo era di gran lunga superiore a 75.000 euro. Il difensore, nel giudizio di appello, ha informato il Collegio che l'imputato aveva interrotto i pagamenti, ma non ha mai evidenziato che il debito residuo da pagare rientrava nei limiti della causa di non punibilità né tantomeno ha mai richiesto alcun accertamento al riguardo, verosimilmente perché l'importo da pagare era ancora notevole. Il Collegio non era tenuto ad accertare di ufficio il debito residuo, in assenza anche del solo fumus che i pagamenti effettuati dall'imputato avevano raggiunto la soglia di non punibilità. Nel giudizio di appello, la difesa non ha mai chiesto il proscioglimento per aver raggiunto, a seguito dei pagamenti, nonostante la decadenza dal beneficio, la soglia di non punibilità e neppure con il ricorso per cassazione, la difesa ha rappresentato che il debito residuo era pari o inferiore a 75.000 euro.

4. Manifestamente infondato è il quarto motivo.

Secondo la giurisprudenza di questa Corte in tema di reato di omesso versamento dell'IVA (Sez. 3, n. 23796 del 29/05/2019, Rv. 275967), la colpevolezza del contribuente non è esclusa dalla crisi di liquidità del debitore alla scadenza del termine fissato per il pagamento, a meno che non venga dimostrata la non addebitabilità all'imputato della crisi economica che ha investito l'impresa e non siano state adottate tutte le iniziative per provvedere alla corresponsione del tributo e, nel caso in cui l'omesso versamento dipenda dal mancato incasso dell'IVA per altrui inadempimento, non siano provati i motivi che hanno determinato l'emissione della fattura antecedentemente alla ricezione del corrispettivo. L'omesso versamento dell'IVA dipeso dal mancato incasso per inadempimento dei propri clienti non esclude la sussistenza del dolo generico richiesto dall'art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000, atteso che l'obbligo del versamento prescinde dall'effettiva riscossione delle relative somme e che il mancato adempimento del debitore è riconducibile all'ordinario rischio di impresa (Sez. 3, n. 33430 del 16/06/2023; Sez. 3, n. 28364 del 25/5/2025; Sez. 3, n. 7529 del 28/1/2026).



E' stato, inoltre, affermato che, anche in conseguenza della riscossione delle somme e dell'obbligo di accantonamento, la scelta di non pagare l'imposta dovuta prova il dolo: soprattutto quando risulti che al contempo si siano pagati altri debiti o che le somme, che avrebbero dovuto essere accantonate, siano state impiegate in altro; infatti, la scelta imprenditoriale attiene ai motivi a delinquere e non può pertanto escludere la sussistenza del dolo (Sez. 3 n. 43599 del 09/09/2015, Mondini, Rv. 265262; nello stesso senso, Sez. 3, n. 30677 del 24/06/2021, Maino, non mass.; Sez. 3, n. 12906 del 13/11/2018, dep. 2019, Canella, Rv. 276546).

Nella fattispecie, la Corte territoriale, la cui decisione si salda con la sentenza di primo grado in unico corpo motivazionale ricorrendo una ipotesi di doppia conforme, ha, senza vizi logici, evidenziato, la carenza di una prova specifica relativa alla crisi di liquidità. Si sottolinea come la testimonianza della figlia dell'imputato, che non era neppure inserita nell'ufficio amministrativo o contabile della società, non era idonea a provare la crisi di liquidità della società, in quanto la teste si era limitata a riferire che "aveva sentito parlare" della consapevole scelta del padre di non pagare l'IVA per salvaguardare i trenta posti di lavoro a seguito della crisi insorta per effetto dei mancati pagamenti ai clienti (cfr. sent. di primo grado pag. 3).

Quanto alle esigenze dei lavoratori, 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., Moffa, Rv. 274319 - 01).

Anzi la prova inequivocabile del dolo del reato è rappresentata proprio dalla consapevole scelta di non pagare il tributo (Sez.5, n. 16526 del 4/4/2025).

Correttamente i giudici di merito hanno quindi evidenziato l'indubbia sussistenza del dolo generico richiesto dalla norma incriminatrice, dal momento che la scelta dell'imputato di omettere il versamento ai fini IVA fu dovuta ad una precisa scelta organizzativa/aziendale e che il riferimento alla crisi di liquidità era comunque rimasto sfornito di validi elementi a scarico.

La difesa invoca la causa di non punibilità prevista dall'art. 1, lett. f), n. 3) del d.lgs. del 14 giugno 2024 n. 87, che ha aggiunto un nuovo comma 3-bis all'art. 13 d.lgs. n. 74 del 2000, che recita: «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.» Tale disposizione trova applicazione, in quanto norma più favorevole, retroattivamente, vertendosi in tema di norma sostanziale.

Per l'integrazione di detta causa di non punibilità è necessario che: a) il fatto - l'omesso versamento - dipenda da cause non imputabili all'autore del reato; b) tali cause devono essere sopravvenute, dunque successive, all'effettuazione delle ritenute certificate o all'incasso dell'imposta sul valore aggiunto; quale causa tipizzata non imputabile il legislatore indica la crisi di liquidità non transitoria, determinata da: 1) l'inesigibilità dei crediti per accertata insolvenza o sovraindebitamento di terzi; 2) il mancato pagamento di crediti certi ed esigibili da parte di amministrazioni pubbliche; 3) la non esperibilità di azioni idonee al superamento della crisi.

Quindi, anche la crisi di liquidità non transitoria deve essere sopravvenuta all'incasso della imposta sul valore aggiunto, il che sta a significare che una crisi già preesistente osta alla esclusione della punibilità.

Secondo l'orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità l'imputato che invochi la nuova causa di punibilità dovrà fornire la prova che la stessa sia determinata da cause a lui non imputabili, che siano posteriori all'incasso, come anche che lo sia la conseguente crisi di liquidità, nonché la non transitorietà della stessa (sempre con riferimento alla forza maggiore, fra le altre, Sez. 5, n. 16526 del 4.4.2025 rv. 288123 - 02; Sez. 3, n. 8352 del 24/06/2014, dep. 2015; Sez. 3, n. 40795 del 24/06/2014, Vigni; Sez. 3, n. 15416 del 8/01/2014; Sez.3, n. 5467 del 5/12/2013, dep. 2014, Rv. 258055).

Per altro, ai fini della applicazione di una causa di giustificazione o di una causa di esclusione della colpevolezza, l'onere di allegazione gravante sull'imputato opera in relazione ai presupposti fattuali della esimente che rientrano nella sfera personale di conoscenza del medesimo, venendo meno ove le circostanze conosciute o conoscibili "ex actis" consentano al giudice di svolgere anche autonomamente il relativo apprezzamento (Sez. 6, n. 27411 del 20/06/2024, Simonetti, Rv. 286826 - 02; cfr. anche Sez. U, n. 12093 del 1980, Felloni, Rv. 146696-01).

Nel caso in esame l'invocazione della causa di non punibilità di nuovo conio resta assolutamente generica, non essendo stata allegata o offerta alcuna prova specifica, se non altro in relazione alla posteriorità della crisi di liquidità e delle sue cause rispetto all'incasso dell'Iva.



5. Fondato è il quinto motivo di ricorso.

L'art. 13, comma 3-*bis*, d. lgs. n. 74 del 2000, introdotto dal d. lgs. 14 giugno 2024, n. 87 (dunque, precedentemente alla sentenza qui impugnata), stabilisce che "Ai fini della non punibilità per particolare tenuità del fatto, di cui all'articolo 131-*bis* del codice penale, il giudice valuta, in modo prevalente, uno o più dei seguenti indici: a) l'entità dello scostamento dell'imposta evasa rispetto al valore soglia stabilito ai fini della punibilità; b) salvo quanto previsto al comma 1, l'avvenuto adempimento integrale dell'obbligo di pagamento secondo il piano di rateizzazione concordato con l'amministrazione finanziaria; c) l'entità del debito tributario residuo, quando sia in fase di estinzione mediante rateizzazione; d) la situazione di crisi ai sensi dell'articolo 2, comma 1, lettera a), del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14."

Il d. lgs. n. 87 del 2024, attuativo della stessa delega, ha dunque stabilito che gli autori dei reati previsti dal d. lgs. n. 74 del 2000 possano beneficiare della causa di esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto non solo in ragione degli ordinari criteri indicati nell'art. 131-*bis* cod. pen. (tra i quali, per quel che qui rileva, la condotta susseguente al reato), ma anche di ulteriori indici, quelli appena richiamati, peraltro da valutare "in modo prevalente": ossia, assegnando loro una più specifica portata dimostrativa, proprio in ragione della natura degli illeciti interessati e del bene giuridico tutelato dalle relative disposizioni (Sez. 3, n. 12802 del 10/2/2026).

Le previsioni di cui alle lett. b) e c) dell'art. 13, comma 3-*ter*, del d. lgs. 74/2000 appaiono specificazioni sul piano tributario della previsione più generale introdotta nell'art. 131-*bis* dal d. lgs. n. 150/2002, volta ad attribuire rilievo al comportamento tenuto dall'imputato successivamente al reato.

Ne consegue che, in presenza di una progressiva estinzione del debito tributario mediante rateizzazione, ai sensi della richiamata lettera c) del comma 3-*ter* dell'art. 13 del d.lgs. n. 74 del 2000, il giudice può valutare in termini di prevalenza l'«entità del debito tributario residuo», quale differenza fra l'entità del debito tributario iniziale e quella dei pagamenti effettuati. Con l'effetto che, qualora i pagamenti effettuati coprano una percentuale assai elevata del debito tributario, il comportamento dell'imputato successivo alla commissione del reato può essere ritenuto - per espressa previsione legislativa - quale indice particolarmente pregnante della speciale tenuità del fatto.

Quindi, nel caso in esame, la Corte di appello erra quando afferma che «il comportamento successivo, ovvero il pagamento parziale dell'imposta, non può essere valutato ai fini del riconoscimento della causa di non punibilità in parola, posto che i requisiti devono sussistere al momento del fatto».



La sentenza impugnata ha negato la causa di esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto in ragione soltanto del superamento della soglia di punibilità per diverse decine di migliaia di euro, omettendo di valutare i pagamenti effettuati e l'entità del debito residuo.

Va pertanto annullata la sentenza impugnata con rinvio ad altra sezione della Corte di Appello di Milano per un nuovo giudizio.

6. Il sesto motivo relativo al trattamento sanzionatorio deve ritenersi assorbito.

7. L'accoglimento parziale del ricorso comporta il regolare instaurarsi del rapporto processuale e consente a questa Corte di rilevare la prescrizione del reato contestato al capo A) della rubrica.

Invero, anche considerando i complessivi 209 giorni di sospensione ex art. 23 d.l. 30/3 2023 n. 34, conv. con modif. in L. 26/05/2023 n. 56 (dal 4 aprile 2025 al 30/10/2025), il termine massimo di prescrizione, pari a sette anni e mezzo, decorrente dal 27 dicembre 2016, data di commissione del reato, è spirato il 22 gennaio 2025.

8. Si osserva, in replica al quinto motivo, che la declaratoria di estinzione del reato per prescrizione prevale sulla esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto di cui all'art. 131-*bis* cod. pen., in quanto essa, estinguendo il reato, rappresenta un esito più favorevole per l'imputato, mentre la seconda lascia inalterato l'illecito penale nella sua materialità storica e giuridica. (Sez. 3, n. 12658 del 5/2/2025; Sez. 1, n. 43700 del 28/09/2021, Glorioso, Rv. 282214 - 01).

9. Va quindi annullata la sentenza impugnata limitatamente al reato di cui al capo A) perché estinto per prescrizione.

P.Q.M.

Annulla senza rinvio la sentenza impugnata limitatamente al reato di cui al capo a perché estinto per prescrizione e con rinvio ad altra sezione della Corte di appello di Milano limitatamente all'omessa applicazione della causa di non punibilità di cui all'art. 131-*bis* c.p. e per la eventuale rideterminazione del trattamento sanzionatorio. Rigetta il ricorso nel resto.

Così è deciso, 29/04/2026