

Penale Sent. Sez. 3 Num. 28654 Anno 2026
Presidente: ACETO ALDO
Relatore: VERDEROSA PIA
Data Udienza: 29/04/2026

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

D'Innella Capano Pasquale nato a Corato il 14/07/1945

avverso la sentenza del 04/11/2025 della Corte d'appello di Roma

Visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere Pia Verderosa;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale

Giuseppe Sassone che ha concluso chiedendo l'inammissibilità del ricorso;

sentito l'avvocato Gaetano Galluccio Mezio, difensore dell'imputato, che ha chiesto l'annullamento della sentenza;

sentito l'avvocato Mariella Cari che si è associata alle conclusioni del co-difensore.

RITENUTO IN FATTO

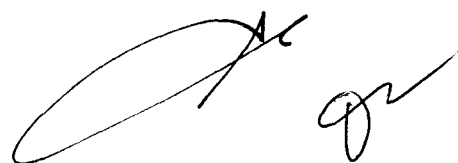
1. La Corte di Appello di Roma, con sentenza del 4/11/2025, ha confermato la sentenza emessa dal Tribunale di Rieti, in data 14 maggio 2024, che aveva condannato Pasquale D'Innella Capano alla pena di quattro mesi di reclusione per il delitto di cui all'art. 10-ter del d. lgs. 74/2000, con sospensione condizionale della pena. La Corte di Appello ha confermato anche la confisca, da intendersi limitata all'ammontare del residuo debito tributario maturato al momento della sua esecuzione.

2. Avverso la predetta sentenza, Pasquale D'Innella Capano, tramite il suo difensore, ha proposto ricorso per cassazione, sollevando tre motivi di impugnazione.



2.1 Con il primo motivo, la difesa deduce violazione di legge e vizio di motivazione per avere la Corte di appello ritenuto la situazione di comprovata impossibilità dell'imprenditore di far fronte all'obbligazione tributaria di cui all'imputazione inidonea ad integrare la forza maggiore o, comunque, ad escludere l'elemento psicologico del reato contestato nonché vizio di motivazione in ordine alle richieste di rinnovazione istruttoria. Si sottolinea che, già nel giudizio primo grado, la difesa aveva dimostrato come il mancato adempimento del versamento dell'IVA era dovuta ad una situazione di affanno finanziario in cui la società era incorsa sin dall'esercizio 2013/2014, non imputabile all'imputato, il quale aveva tentato di porvi rimedio con il versamento di ingenti risorse personali. Si evidenzia che, ad ulteriore conferma di quanto già documentato nel corso del giudizio di primo grado, veniva richiesta con i motivi nuovi del 17.04.2025 e, a seguire, con apposita memoria del 4.11.2025, l'acquisizione di un nutrito elenco di documenti che erano stati acquisiti in un procedimento penale collegato (n. 2767/2017 RGNR della Procura della Repubblica presso il Tribunale di Rieti), che si era concluso con sentenza irrevocabile di proscioglimento, pronunciata dal Tribunale di Rieti in data 8.09.2025, provvedimento quest'ultimo di cui era stata richiesta l'acquisizione ex art. 238 bis cod. proc. pen.. Si precisa che, nel richiamato procedimento collegato, il ricorrente era chiamato a rispondere, nella veste di legale rappresentante della società, del reato di cui all'art. 10-ter del d. lgs. 74/2000 in relazione all'omesso versamento di IVA per gli anni di imposta 2014-2015-2016, dunque, immediatamente precedenti a quello oggetto di imputazione. Si sottolinea che, nella sentenza irrevocabile citata, il giudice ha ritenuto, sulla base delle stesse emergenze a disposizione del giudice del presente procedimento, che l'inadempimento dell'obbligazione tributaria sia stato conseguenza della gravissima crisi di liquidità sofferta dalla società e che l'imputato si è trovato nell'impossibilità di reperire risorse ulteriori da destinare all'estinzione del debito tributario.

La difesa deduce l'illegittimità della sentenza impugnata in quanto ha omesso di dare una risposta alle richieste di rinnovazione istruttoria, formulate dalla difesa e non si confronta con le deduzioni difensive a sostegno di dette richieste. Si sostiene che, già nel giudizio di primo grado, la difesa aveva adempiuto all'onere di allegazione finalizzata a dimostrare che l'inadempimento dell'obbligazione tributaria doveva essere ascritto a cause di forza maggiore. La difesa lamenta la carenza e contraddittorietà della motivazione della decisione impugnata discendente dall'omissione di uno specifico confronto con le censure difensive e con le prove attestanti l'avverarsi di cause impeditive alla possibilità di adempiere all'obbligazione tributaria da parte dell'imputato.



2.2 Con il secondo motivo, la difesa deduce violazione di legge e vizio di motivazione in ordine al disconoscimento delle cause di non punibilità di cui agli artt. 131-*bis* cod. pen. e 13, comma 3-*bis* e 3-*ter*, del d. lgs. 74/2000. Si sottolinea che la sentenza impugnata non fa alcun riferimento all'applicabilità della speciale causa di non punibilità, prevista dal richiamato art. 13 comma 3-*bis* del d. lgs. 74/2000, introdotto nel 2024, ma applicabile retroattivamente, distinta, autonoma e alternativa rispetto all'art. 131- *bis*, cod. pen. Si deduce poi l'illogicità della motivazione della sentenza impugnata, in quanto ha rigettato la richiesta di applicazione della particola tenuità del fatto solo sulla base dell'entità dell'imposta evasa, senza considerare gli ulteriori elementi evidenziati dalla difesa, come gli sforzi compiuti dall'imputato per porre rimedio alla crisi di liquidità e la condotta successiva tenuta dal ricorrente, che ha comportato il progressivo assottigliamento del debito residuo grazie alla puntuale esecuzione della transazione, *medio tempore* stipulata. Si osserva che non si è tenuto conto che l'odierno ricorrente ha stipulato con l'Agenzia delle entrate un atto di transazione fiscale che la società adempie regolarmente, con l'effetto di avere significativamente assottigliato il debito residuo (al momento della decisione di appello, computabile in complessivi euro 52.177, come da memoria difensiva del 6.10.2025).

2.3 Con il terzo motivo, la difesa deduce violazione di legge e vizio di motivazione in ordine alla disposta confisca. Si osserva che dal provvedimento impugnato non si comprende se l'importo del profitto confiscabile, dal quale andranno detratti i ratei, *medio tempore*, versati dal contribuente, debba essere commisurato all'importo indicato in imputazione ovvero a quello risultante dagli accordi raggiunti tra le parti in sede di transazione fiscale.

3. Il Procuratore Generale, con requisitoria ritualmente trasmessa, ha chiesto dichiararsi l'inammissibilità del ricorso. Si osserva che il primo motivo è manifestamente infondato, in quanto i giudici di merito, con pronuncia doppiamente conforme, hanno argomentato in maniera logica e completa, come non può dirsi dimostrato che siano state adottate tutte le iniziative per provvedere alla corresponsione del tributo; il secondo motivo è inammissibile, in quanto la soglia è stata superata di oltre 31.000 euro; il terzo motivo sembra invocare un inammissibile intervento interpretativo della decisione gravata che, invece, appare chiara nell'indicare l'importo della confisca nell'ammontare del debito residuo al momento della esecuzione della stessa, ovvero della confisca, e non dell'originario sequestro. Secondo il Procuratore Generale, è evidente che l'importo confiscabile sarà determinato nell'ammontare risultante dopo aver sottratto quanto già versato dal ricorrente in sede di transazione fiscale.



CONSIDERATO IN DIRITTO

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

2. Manifestamente infondato è il primo motivo di ricorso.

Costituisce *ius receptum* il principio secondo il quale la rinnovazione dell'istruttoria nel giudizio di appello, attesa la presunzione di completezza dell'istruttoria espletata in primo grado, è un istituto di carattere eccezionale al quale può farsi ricorso esclusivamente allorché il giudice ritenga, nella sua discrezionalità, di non poter decidere allo stato degli atti, fondato sulla presunzione che l'indagine istruttoria sia stata esauriente con le acquisizioni del dibattimento di primo grado (Sez. U, n. 12602 del 17/12/2015, dep. 2016, Ricci, Rv. 266820).

In particolare, in tema di rinnovazione dell'istruzione dibattimentale, nell'ipotesi di cui all'art. 603, comma primo, cod. proc. pen. la riassunzione di prove già acquisite o l'assunzione di quelle nuove è subordinata alla condizione che i dati probatori raccolti in precedenza siano incerti e che l'incombente processuale richiesto rivesta carattere di decisività.

Come evidenziato dalla stessa difesa nel ricorso, la documentazione di cui si chiedeva l'acquisizione era diretta solo ad approfondire la questione relativa alla crisi di liquidità dell'impresa, già documentata nel corso del giudizio di primo grado e, quindi, non era assolutamente necessaria al fine del decidere.

Sul punto, occorre richiamare la giurisprudenza di questa Corte in tema di reato di omesso versamento dell'IVA (Sez. 3, n. 23796 del 29/05/2019, Rv. 275967), secondo cui 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, l'irrilevanza della situazione di crisi di liquidità in cui versava la società alla scadenza del termine per il pagamento, dal momento che la difficoltà finanziaria non può configurarsi quale causa di forza maggiore idonea a giustificare l'omissione nel versamento dell'IVA dovuta per l'anno 2017. Con riguardo al profilo soggettivo, la Corte territoriale ha richiamato il principio secondo cui la difficoltà economica o la scarsità di liquidità che affligge l'impresa non è idonea di per sé ad escludere il dolo, ritenendo carente, nel caso di specie, qualunque prova concreta in ordine alla natura improvvisa, duratura ed inaspettata degli eventi che determinarono la crisi di liquidità, che invero si protraeva da diversi anni. Si sottolinea poi come «le iniziative prese dall'imputato per fronteggiare la situazione di crisi non sono state orientate al pagamento dell'imposta dovuta, ma pur sempre al pagamento, ritenuto prioritario, di creditori diversi dall'Erario: benché l'imputato avesse infatti disponibilità nell'anno 2017 della cospicua somma di 950.000 euro, e dunque di una somma che avrebbe di gran lunga coperto il debito Iva di quell'anno, l'imputato, quale socio e legale rappresentante della Telpress, ha deciso di non destinare tale risorsa al pagamento dell'Erario, quantomeno per un importo che sarebbe penalmente irrilevante» (cfr. sentenza di primo grado pag. 5).

I giudici di merito hanno evidenziato come lo stesso imputato aveva del resto ammesso che la società, nel periodo di interesse, aveva deliberatamente scelto di non accantonare l'Iva ma di utilizzare tutta la liquidità in entrata per pagare i creditori ritenuti più importanti per la continuità aziendale, ovvero fornitori e dipendenti.

La difesa non si è confrontata con la motivazione delle due sentenze di merito e non ha illustrato le ragioni per cui l'acquisizione della sentenza del Tribunale di Rieti di assoluzione dell'imputato e della documentazione prodotta nell'altro procedimento era in grado di disarticolare il ragionamento probatorio dei giudici di merito, tenuto conto che si trattava di periodi di imposta diversi.

Il «travisamento della prova» è quel vizio in forza del quale la Corte, lungi da procedere ad una (inammissibile) rivalutazione del fatto (e del contenuto delle prove) prende in esame gli elementi di prova risultanti dagli atti onde verificare se



il relativo contenuto è stato trasfuso o meno, senza travisamenti all'interno della decisione.

Giova, al riguardo, rammentare che detto vizio - che si risolve nella utilizzazione di un'informazione inesistente o nella omessa valutazione della prova esistente agli atti desumibile dal testo del provvedimento impugnato o da altri atti del processo specificamente indicati dal ricorrente, è ravvisabile ed efficace solo se l'errore accertato sia idoneo a disarticolare l'intero ragionamento probatorio, rendendo illogica la motivazione per la essenziale forza dimostrativa dell'elemento frainteso o ignorato, fermi restando il limite del *devolutum* in caso di cosiddetta "doppia conforme" e l'intangibilità della valutazione nel merito del risultato probatorio (Sez. 5, n. 48050 del 2/7/2019, S., Rv. 277758 - 01; Sez. 6, n. E146 del 16/1/2014, Del Gaudio, Rv. 258774-01).

3. Fondato è il secondo motivo di ricorso.

La Corte di appello omette di pronunciarsi sulla causa di non punibilità invocata dal ricorrente, 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.». Trattandosi di causa di non punibilità introdotta con vigenza dal 29 giugno 2024 al 1 gennaio 2026 - in ragione della abrogazione ad opera dell'art. 101, comma 1, lett. cc) del d.lgs. 5 novembre 2024, n. 173 - 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.

E' stato chiarito che 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. Ciò ha una sua *ratio* in quanto, evidentemente, si ritiene non punibile il solo imprenditore che si sia trovato dinanzi ad una crisi di liquidità successiva, dovendo diversamente ritenersi che il pregresso inadempimento dei debitori – rispetto all'incasso dell'Iva – sia invece riconducibile all'ordinario rischio di impresa e debba essere 'gestito' dall'imprenditore (Sez. 5, del 2/5/2025 n. 16526).

Va effettuata, in altre parole, una accorta ponderazione tra rischio di impresa (che non può essere posto a carico della collettività) e tutela dal soggetto agente da vicende di mercato assolutamente imponderabili e dallo stesso ingovernabili, tali da determinare una crisi di liquidità non fronteggiabile con misure ordinarie e straordinarie.

Nel caso in esame, la Corte di appello, non si confronta con la richiesta della difesa di applicazione della speciale causa di non punibilità di cui all'art. 13 comma 3-*bis* del d. lgs. 74/2000, limitandosi ad affermare che «non è rilevante la situazione di crisi di liquidità in cui versava la società alla scadenza del termine per il pagamento, dal momento che la difficoltà finanziaria non può configurarsi quale causa di forza maggiore idonea a giustificare l'omissione nel versamento dell'IVA dovuta per l'anno 2017», omettendo di verificare la sussistenza dei presupposti di cui all'art. 13 comma 3-*bis* d. lgs. cit. che qualifica espressamente la crisi non transitoria di liquidità sopravvenuta all'incasso dell'imposta sul valore aggiunto come causa di forza maggiore. Il legislatore ha inteso descrivere solo due cause rilevanti che possono generare la crisi non transitoria di liquidità ("inesigibilità dei crediti per accertata insolvenza e sovraindebitamento di terzi" e "mancato pagamento di crediti certi ed esigibili da parte di amministrazioni pubbliche"), circostanze che non sono state approfondite dai giudici di appello.

4. Analoghe considerazioni vanno espresse in relazione al diniego del riconoscimento della causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto ex art. 131-*bis* cod. pen.

L'art. 13, comma 3-*ter*, 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.

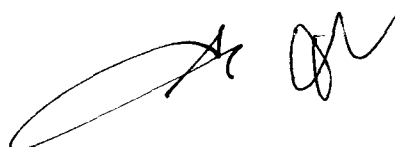
Ne consegue che, in presenza di una progressiva estinzione del debito tributario mediante rateizzazione, ai sensi della richiamata lettera c) del comma 3-*ter* dell'art. 13 del d.lgs. n. 74 del 2000, il giudice può valutare in termini di prevalenza l'«entità del debito tributario residuo», quale differenza 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.

Nel caso in esame, 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 di quasi 40.000 euro, precisando anche che l'aver l'imputato versato all'erario ulteriori euro 66.893 dalla data di scadenza del termine del 27 dicembre 2018 fino al 31/8/2020 non può rendere particolarmente tenue un'offesa che tale non era al momento della consumazione.

I giudici di appello omettono di valutare l'entità del debito residuo, espressamente previsto dall'art. 13, comma 3-*ter*, lett. c), d. lgs. 74/2000 ai fini della valutazione della particolare tenuità del fatto e, dunque, il comportamento dell'imputato successivo alla consumazione del reato.

5. Manifestamente infondato è il terzo motivo.

Come correttamente evidenziato dal Procuratore Generale, questa censura è inammissibile, chiedendo il ricorrente un'interpretazione del dispositivo della sentenza impugnata che, invece, appare chiaro nell'indicare l'importo della confisca nell'ammontare del debito residuo al momento della esecuzione della stessa, dopo aver quindi sottratto quanto già versato dal ricorrente in sede di transazione fiscale.



4. Va quindi annullata la sentenza impugnata limitatamente alla omessa applicazione delle cause di non punibilità di cui all'art. 13, commi 3-bis e 3-ter, d.lgs. n. 74/2000, con rinvio per nuovo giudizio sul punto.

P.Q.M.

Annulla la sentenza impugnata limitatamente alla omessa applicazione delle cause di non punibilità di cui all'art. 13, commi 3-bis e 3-ter, d.lgs. n. 74/2000, con rinvio per nuovo giudizio sul punto ad altra sezione della corte di appello di Roma. rigetta il ricorso nel resto.

Così è deciso, 29/04/2026