

Avv. Giuseppe Bonsegna
Patrocinante in Cassazione

Avv. Michele Bonsegna
Avv. Giulia Bonsegna

Avv. Daniela Lezzi
Avv. Tatiana Rollo
Avv. Alessandro Bonarrigo
Avv. Vincenza Raganato

PONTI D'ORO A CHI NON FUGGE: NEL SOLCO DELLE ULTIME NOVELLE NORMATIVE, LA CASSAZIONE RITIENE NON PUNIBILE ANCHE CHI OTTEMPERA ALL'INTEGRALE PAGAMENTO DEL DEBITO TRIBUTARIO PRIMA DELLA CHIUSURA DEL PROCESSO.

A causa del perdurare della crisi economica sulle sorti del Paese, uno dei reati che, nel recente periodo, è frequentemente contestato agli operatori economici è quello dell'omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto e delle ritenute, di cui all'art. 10 ter D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

Si è a lungo dibattuto in dottrina e si dibatte tutt'ora sulla possibile introduzione dei reati tributari nel novero di quelli presupposto per l'estensione della responsabilità delle persone fisiche anche alle persone giuridiche ai sensi del D. Lgs. 231/2001, ma, ad oggi, oltre a qualche iniziale interpretazione estensiva della Giurisprudenza¹ – che valorizzando i rapporti tra i delitti di frode fiscale ed il delitto di truffa ai danni dello Stato ha cercato di estendere all'ente la responsabilità ai sensi del decreto, ma detto originario orientamento è stato “stoppato” dal pronunciamento delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione² – ancora nessuna previsione normativa diretta³ prevede che possa essere contestata la violazione delle norme tributarie anche alla persona giuridica e, quindi, insaprito il sistema sanzionatorio interno.

¹ Cass. 23.1.2007, n. 6825, Melli, Rv. 235632; Cass. 14.11.2007, n. 14707, Rossi, Rv. 239659; Cass. 25.6.2010, n. 25883, Tosato.

² La sentenza Cass. SS.UU., 28.10.2010, n.1235 (Giordano ed altri, Rv. 248865) ha statuito che tra le fattispecie penali tributarie di frode fiscale ed il delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato vi è un rapporto di specialità e, pertanto, non è ammissibile il concorso delle medesime, in quanto qualsiasi condotta diretta alla evasione fiscale deve essere compresa all'interno del quadro delineato dalla normativa speciale tributaria.

³ In giurisprudenza è estremamente frequente il ricorso alla contestazione del delitto di associazione a delinquere per stigmatizzare le condotte criminali poste in essere nelle c.d. frodi carosello, connotate dal ricorso sistematico e finalizzato alla commissione di una pluralità indefinita di delitti di emissione di fatture per operazioni inesistenti da parte delle società cartiere. La giurisprudenza, infatti, a seguito della introduzione dell'art. 24-ter, d.lgs. 231/2001, ha riproposto tale schema interpretativo, coinvolgendo anche gli enti nell'interesse dei quali siano state commesse le condotte delittuose o che dalle medesime abbiano tratto vantaggio (cfr. in Rivista 231 “*La responsabilità degli enti per i delitti tributari dopo le SS.UU. 1235/10*, Dr. Fabrizio D’Arcangelo”).

Il “periodo nero”, a contrario, ha indotto dapprima il Legislatore a mitigare il rischio-reato nei confronti di chi esercita un’attività d’impresa e, di seguito, la Magistratura a compiere una interpretazione estensiva del nuovo dettato normativo elidendo la responsabilità penale di chi non è stato in grado di ottemperare al pagamento delle imposte entro il periodo stabilito dalla legge, ma che lo ha fatto prima della chiusura del processo penale.

La recente rivoluzione in campo penale-tributario si è sviluppata nel solco di tre linee di innovazione, le prime due di natura normativa e la terza giurisprudenziale:

- 1) la prima ha perseguito l’obiettivo di diminuire *ex ante* il numero di reati di tale specie, aumentando le soglie di punibilità, ossia il *quantum* di evasione, che comporta – oltre all’accertamento in sede tributaria – anche l’accusa in sede penale (art. 10 ter, D. Lgs. 74/2000);
- 2) la seconda ha mirato, invece, a sfozzire *ex post* il numero di processi penali già in corso, prevedendo che l’integrale pagamento dell’imposta non versata “prima dell’apertura del dibattimento” comporta l’estinzione del processo incardinato (art. 13, D. Lgs. 74/2000);
- 3) la terza, recentissima, ha voluto che l’ipotesi *sub* 2) si estendesse anche a tutti quei casi nei quali l’operatore economico è riuscito ad effettuare l’integrale pagamento dell’imposta non versata prima della conclusione di tutti i gradi del giudizio (sentenza della Terza Sezione della Cassazione n. 40314/2016, emessa in data 28.09.2016).

Da un lato, con l’innalzamento della soglia di punibilità, tutti i processi (ancora pendenti) incardinati per omesso versamento di IVA superiore a euro 50.000,00 – ma inferiore ad euro 250.000,00 – sono stati e saranno definiti con sentenza di assoluzione con la formula “perché il fatto non sussiste”, mancando, oramai, uno degli elementi costitutivi della fattispecie criminosa.

Si è così applicata retroattivamente la normativa più favorevole al reo, nel caso di processo penale non ancora definito: “*Ed invero, nelle more del giudizio di legittimità è stato emanato il D. Lgs. 24 settembre 2015, n. 158 (Revisione del sistema sanzionatorio), in attuazione della L. 11 marzo 2014, n. 23, art. 8, comma 1), in vigore dal 22 ottobre 2015, che - all’art. 8 - ha modificato l’art. 10-ter in contestazione sostituendolo con il seguente: "E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell’acconto relativo al periodo d’imposta successivo, l’imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d’imposta". Ne*

consegue che l'omissione contestata al M. risulta ormai inferiore nel quantum alla soglia di punibilità individuata dal Decreto n. 158 citato; si da imporsi l'annullamento della sentenza senza rinvio, per insussistenza del fatto. Formula, peraltro, da preferirsi a quella "perché il fatto non è previsto dalla legge come reato". Ed invero, quest'ultima va adottata là dove il fatto non corrisponda ad una fattispecie incriminatrice in ragione o di un'assenza di previsione normativa o di una successiva abrogazione della norma o di un'intervenuta dichiarazione d'incostituzionalità (integrale e non parziale, come nel caso di specie), permanendo in tutti tali casi la possibile rilevanza del fatto in sede civile; la formula "il fatto non sussiste", che esclude ogni possibile rilevanza anche in sede diversa da quella penale, va invece adottata quando difetti un elemento costitutivo del reato, come nel caso in esame"⁴.

Inoltre, il pagamento dell'imposta evasa prima dell'apertura del dibattimento assurge a causa estintiva del reato e, di conseguenza, deve essere dichiarata l'assoluzione con la formula "perché il fatto non sussiste" – difettando uno degli elementi costitutivi della fattispecie criminosa – ogni qual volta il pagamento sarà onorato, anche con il rinvio di sei mesi dell'udienza di cui all'art. 493 c.p.p..

Se la modifica del presupposto quantitativo della punibilità ha costituito una notevole innovazione, poiché espressione di un cambiamento nell'approccio dello Stato alla lotta all'evasione fiscale⁵, ancora più importante, però, è stata l'introduzione del terzo ed ultimo istituto premiale sopra menzionato.

Da ultimo, infatti, **la citata sentenza della Terza Sezione della Cassazione n. 40314/2016** ha mutuato il principio del nuovo art. 13 D. Lgs. 74/2000 – che prevede l'estinzione del reato se l'adempimento dell'obbligazione tributaria, comprensiva di accessori ed interessi, avviene prima dell'apertura del dibattimento di primo grado – e con una interpretazione costituzionalmente orientata del dettato del sopramenzionato art. 13, ha individuato quale possibile causa di estinzione del reato anche quella derivante dal pagamento del debito tributario prima della emissione della sentenza definitiva.

Infatti, sulla scorta del principio di cui all'art. 27, comma 3, Cost., che prevede che la pena deve tendere alla rieducazione del condannato, i Giudici di legittimità hanno esteso l'ambito di applicazione del principio della efficacia

⁴ Cass. pen. Sez. III, Sent., (ud. 28-10-2015) 24-11-2015, n. 46525.

⁵ Approccio prima fondato sul processo e sulla sanzione penale ed ora più concentrato sull'accertamento e la riscossione, limitando la contestazione penale ai "grandi evasori".

estintiva dell'integrale pagamento anche laddove questo intervenga a dibattimento già aperto, purché prima della sentenza definitiva.

Se è vero, come è vero che la pena assolve a finalità rieducative, l'interesse dell'ordinamento a punire l'imputato viene meno allorché quest'ultimo abbia riparato alle conseguenze dannose del reato, con ciò ripristinando l'ordine giuridico violato ed – in definitiva – la legalità.

L'importanza del principio sancito dalla pronuncia di legittimità in esame, inoltre, è amplificata dal fatto che la stessa non si limita a superare la preclusione procedurale data dall'apertura del dibattimento solo per i processi futuri, ma anche per quelli già pendenti al 22.10.2015 (data di entrata in vigore della riforma).

Afferma, in merito, la sentenza: “[...] *il principio di uguaglianza, che vieta trattamenti differenti per situazioni uguali, impone, infatti, di ritenere che, sotto il profilo sostanziale, il pagamento del debito tributario assuma la medesima efficacia estintiva, sia che avvenga prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, sia, nei procedimenti in corso alla data di entrata in vigore del d.lgs. 158 del 2015, che avvenga dopo tale limite, purché prima del giudicato*”.

Il principio della retroattività della norma penale più favorevole, dunque, implica, senza eccezioni, l'estensione della causa di non punibilità per tutti i processi *sub iudice* a far data dal 22.10.2015.

La recente evoluzione giurisprudenziale, quindi, risulta orientata a sottrarre all'area del penalmente rilevante, *ex tunc*, tutti quegli operatori economici che o non abbiano superato le nuove soglie o che, nelle more del processo, abbiano riparato all'illecito, col pagamento dell'imposta evasa.

Può serenamente osservarsi, pertanto, che, alla luce delle esaminate decisioni della Suprema Corte, l'ordinamento giuridico italiano ha compiuto un importante balzo in avanti nella valorizzazione del dialogo tra interesse pubblico ed interesse privato, deflazionando il carico delle aule di Giustizia penali, assicurando all'erario gli introiti dovuti e garantendo all'operatore economico di andare esente da responsabilità penale.

Dott. Giuseppe De Pascalis

Avv. Michele Bonsegna



40314/16

REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

TERZA SEZIONE PENALE

Composta da

Renato Grillo - Presidente -
Oronzo De Masi
Enrico Manzon
Aldo Aceto
Giuseppe Riccardi - Relatore -

Acu
Sent. n. sez. *P77*
UP - 30/03/2016
R.G.N. 44571/2014

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da

Fregolent Alvaro, nato a Sernaglia della Battaglia (TV) il 18/12/1948

avverso la sentenza del 24/06/2014 della Corte di Appello di Milano

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal consigliere Giuseppe Riccardi;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Mario Fraticelli, che ha concluso chiedendo l'annullamento senza rinvio;

udito il difensore, avv. Gaetano Berni, che ha concluso chiedendo l'annullamento senza rinvio.

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 24 giugno 2014 la Corte di Appello di Milano confermava la sentenza di condanna alla pena di mesi quattro di reclusione, sostituita con la multa di € 4.560,00, emessa dal Gip presso il Tribunale di Milano in data 28/05/2013, in ordine al reato di omesso versamento di IVA, di

GR

cui all'art. 10 *ter* d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, per aver omesso, in qualità di legale rappresentante della Sofir Consortile s.r.l., di versare nel termine l'IVA dovuta per l'anno di imposta 2007, per un ammontare di € 394.956,00.

La sentenza di appello oggetto di impugnazione ha confermato l'affermazione di responsabilità dell'imputato, ritenendo irrilevante lo stato di illiquidità dell'imputato, ai fini dell'integrazione della dedotta scriminante, e dell'assenza di dolo; anche il piano di pagamento rateizzato non è stato ritenuto rilevante ai fini del riconoscimento dell'attenuante di cui all'art. 62 n. 6 cod. pen., bensì, trattandosi di adempimento ancora parziale, rilevante solo ai fini del riconoscimento delle attenuanti generiche.

2. Avverso tale provvedimento il difensore dell'imputato, Avv. Gaetano Berni, ha proposto ricorso per cassazione, deducendo due distinti motivi, di seguito enunciati nei limiti strettamente necessari per la motivazione ex art. 173 disp. att. cod. proc. pen..

Deduce, invero, il vizio di violazione di legge e di motivazione (art. 606, comma 1, lett. b) e lett. e), cod. proc. pen.): lamenta che la sentenza impugnata non ha considerato l'assenza del dolo desumibile dalla circostanza che l'omesso versamento è stato determinato da una situazione di profonda crisi economica, e che, non appena rientrata un po' di liquidità, ha richiesto l'ammissione ad un piano di pagamento rateizzato; del resto, l'omissione non sarebbe dovuta ad una errata utilizzazione delle somme versate, a titolo di IVA, dal cessionario o dal committente del servizio, bensì dal ritardo dei pagamenti rispetto all'emissione delle fatture.

Con un secondo ordine di motivi, deduce il vizio di violazione di legge, in relazione al mancato riconoscimento dell'attenuante di cui all'art. 62 n. 6 cod. pen.: illogico sarebbe il mancato riconoscimento, in quanto l'imputato ha richiesto ed ottenuto un piano di rateizzazione per il pagamento del debito tributario, che sta onorando, in tal modo integrando una riparazione del danno.

Con memoria pervenuta il 18/01/2016 il difensore ha richiesto un rinvio dell'udienza, allegando un'attestazione di Equitalia Nord s.p.a. dalla quale si evince che il ricorrente ha versato, in ottemperanza al piano di pagamento rateale, la somma di € 329.463,86, a fronte di un debito complessivo di € 394.956,00; l'attuale formulazione dell'art. 13 (come novellato dal d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158), infatti, oltre a delineare una causa di non punibilità, e non più una mera circostanza attenuante, prevede la concessione di un termine di tre mesi, prorogabile, per l'estinzione del debito tributario.

In seguito al rinvio all'odierna udienza, con memoria pervenuta il 12/03/2016 il difensore ha chiesto l'annullamento senza rinvio della sentenza impugnata, allegando un'attestazione di Equitalia Nord s.p.a. dalla quale si evince che il ricorrente ha versato, in ottemperanza al piano di pagamento rateale, la somma di € 394.956,00, in tal modo saldando l'intero debito fiscale.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è fondato nei limiti di seguito illustrati.

2. Il primo motivo è manifestamente infondato.

È pacifico, nella giurisprudenza di questa Corte, che nel reato di omesso versamento di Iva (art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000) ai fini dell'esclusione della colpevolezza è irrilevante la crisi di liquidità del debitore alla scadenza del termine fissato per il pagamento, a meno che non venga dimostrato che siano state adottate tutte le iniziative per provvedere alla corresponsione del tributo. (Sez. 3, n. 2614 del 06/11/2013, dep. 2014, Saibene, Rv. 258595; ex multis, Sez. 3, n. 8352 del 24/06/2014, dep. 2015, Schirosi, Rv. 263128).

3. Il secondo motivo, in ordine all'omesso riconoscimento dell'attenuante di cui all'art. 62 n. 6 cod. pen., è manifestamente infondato.

Premesso che ai reati tributari non è applicabile l'attenuante di cui all'art. 62 n. 6 cod. pen. (risarcimento del danno), trattandosi di reati che non incidono, se non indirettamente, sul patrimonio dello Stato, ma ledono il suo diritto costituzionalmente sancito alla imposizione dei tributi, alla loro riscossione e alla loro successiva distribuzione per le esigenze della collettività (Sez. 3, n. 3513 del 18/01/1994, Bignami, Rv. 197104), l'integrale pagamento dei debiti tributari rilevava, nella disciplina precedente al d.lgs. 158 del 2015, quale circostanza attenuante speciale (non ad effetto speciale); in tal senso, dunque, la fattispecie attenuante prevista dal previgente art. 13 d.lgs. 74 del 2000 era speciale rispetto alla circostanza comune prevista dalla fattispecie generale di cui all'art. 62 n. 6 cod. pen., e, ricorrendo un'ipotesi di concorso apparente di norme, da risolvere alla stregua del consueto criterio di specialità (art. 15 cod. pen.), non era possibile l'applicazione di due circostanze attenuanti con riferimento al medesimo fatto.

Nel caso in esame, peraltro, la sentenza impugnata non ha riconosciuto entrambe le attenuanti, in considerazione del fatto che non vi era ancora stato

l'integrale pagamento del debito, valorizzato, tuttavia, ai fini del riconoscimento delle attenuanti generiche.

4. Il profilo in esame, tuttavia, risulta assorbito dalla questione proposta con i motivi aggiunti, in ragione del *novum* normativo.

Invero, l'art. 11 del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, sostituendo il previgente art. 13 d.lgs. 74 del 2000, ha attribuito all'integrale pagamento dei debiti tributari, nel caso dei reati di cui agli artt. 10 *bis*, 10 *ter* e 10 *quater*, comma 1, d.lgs. 74 del 2000, efficacia estintiva, e non più soltanto attenuante.

Pur indicando nella dichiarazione di apertura del dibattimento il limite di rilevanza della causa estintiva, nel senso che, per aversi estinzione dei reati, l'integrale pagamento degli importi dovuti deve avvenire prima dell'inizio del giudizio penale, nondimeno va rilevato che la diversa natura giuridica e la più ampia efficacia attribuite alla fattispecie implica, nei procedimenti in corso al momento dell'entrata in vigore del d.lgs. 158/2015, la necessità di una parificazione degli effetti della causa di non punibilità anche nei casi in cui sia stata superata la preclusione 'procedimentale'.

Invero, la trasformazione della fattispecie attenuante in fattispecie estintiva implica che l'integrale pagamento del debito tributario non assuma più rilevanza normativa in termini di minore gravità del reato o di indice della capacità a delinquere del soggetto, secondo la *ratio* sottesa alla stessa morfologia delle circostanze del reato; il riconoscimento di una efficacia estintiva del reato, infatti, va inquadrata nel diverso fenomeno della degradazione dell'illecito penale in ragione di condotte susseguenti al reato, nel caso di specie di carattere restitutorio, che rispondono alla differente logica 'premiata'; in tal senso, dunque, la causa estintiva integra un'ipotesi di asimmetria tra la c.d. "meritevolezza di pena" (*Strafwürdigkeit*, nella terminologia della dottrina d'oltralpe che ha elaborato il concetto), fondante la criminalizzazione del fatto, ed il c.d. "bisogno di pena" (*Strafbedürfnis*), che viene meno in ragione della condotta di integrale pagamento del debito tributario, così privando di ragione l'applicazione della pena; in una declinazione costituzionale, la condotta restitutoria, dunque, assume rilievo nell'elisione della finalità rieducativa (o risocializzante) assegnata, quanto meno sotto il profilo assiologico, alla sanzione penale dalla stessa Costituzione (art. 27, comma 3, Cost.); in altri termini, la pena astrattamente prevista non ha più ragione di essere applicata allorché la condotta restitutoria susseguente implichi, sotto il profilo teleologico, il venir meno della funzione rieducativa ad essa assegnata.



Ebbene, la diversa natura assegnata al pagamento del debito tributario, quale 'fatto' che non riguarda più soltanto il *quantum* della punibilità, ma l'*an* della punibilità, comporta che nei procedimenti in corso, anche se sia stato oltrepassato il limite temporale di rilevanza previsto dalla norma, l'imputato debba essere considerato nelle medesime condizioni fondanti l'efficacia della causa estintiva; il principio di uguaglianza, che vieta trattamenti differenti per situazioni uguali, impone, infatti, di ritenere che, sotto il profilo sostanziale, il pagamento del debito tributario assuma la medesima efficacia estintiva, sia che avvenga prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, sia, nei procedimenti in corso alla data di entrata in vigore del d.lgs. 158 del 2015, che avvenga dopo tale limite, purchè prima del giudicato.

La preclusione assegnata, in maniera non irragionevole, ad un momento della scansione processuale, non può operare allorquando, in applicazione del principio del *favor rei*, la più favorevole disciplina - introdotta in pendenza del procedimento, ed allorquando la scansione era stata già superata - debba essere applicata agli imputati che hanno provveduto al pagamento integrale del debito tributario.

Né potrebbe obiettarsi che la preclusione era prevista anche in relazione alla precedente fattispecie attenuante, in quanto l'efficacia estintiva ora attribuita al pagamento integrale del debito tributario è diversa e più ampia dell'efficacia attenuante, da essa dipendendo l'*an*, e non soltanto il *quantum*, della punibilità; a prescindere dall'irrilevanza della dimensione *soggettiva* della spontaneità, l'interesse a provvedere al pagamento dell'intero debito tributario è necessariamente diverso, e più intenso, ove sia collegato ad una efficacia estintiva del reato, anziché ad una efficacia soltanto attenuante; quindi, nei soli procedimenti in corso alla data di entrata in vigore del d.lgs. 158/2015, deve ritenersi che l'imputato sia nella medesima situazione giuridica che fonda, allorquando non vi sia ancora stata l'apertura del dibattimento, l'efficacia estintiva prevista dalla nuova causa di non punibilità; viceversa, si registrerebbe una disparità di trattamento in relazione a situazioni uguali in ordine alla quale sarebbe prospettabile una questione di illegittimità costituzionale.

5. Implicando una questione di fatto, la sentenza impugnata va dunque annullata con rinvio ad altra Sezione della Corte di Appello di Milano, affinché valuti se l'integrale pagamento dei debiti tributari sia stato comprensivo altresì delle sanzioni amministrative e degli interessi.

GR

P.Q.M.

Annulla la sentenza impugnata con rinvio ad altra Sezione della Corte di Appello di Milano.

Così deciso in Roma il 30/03/2016

Il Consigliere estensore
Giuseppe Riccardi

Giuseppe Riccardi

Il Presidente
Renato Grillo

Renato Grillo

