

I giudici di legittimità delimitano il perimetro della non punibilità degli omessi versamenti

L'accordo con il Fisco non basta

Prima del giudizio penale occorre che il debito sia saldato

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE E
GIULIA MARIA MENTASTI

Senza il pagamento integrale del debito, l'accordo con l'Erario non basta: è quanto emerge dalla sentenza della Cassazione n. 10730 del 14 marzo 2023, con cui la terza sezione penale ha rigettato il ricorso con cui l'amministratore unico di una società, condannato per il reato di omesso versamento dell'Iva, lamentava la mancata applicazione, da parte dei giudici di merito, della causa di non punibilità di cui all'art. 13 dlgs n. 74/2000, avendo lo stesso concordato con l'Agenzia delle entrate un piano di rottamazione dei debiti tributari, compreso quello per l'Iva, in corso di pagamento al momento dell'inizio del giudizio penale.

Dunque, la Cassazione, sebbene abbia precisato che quelle in esame ben potessero essere ricomprese nel novero delle speciali procedure conciliative di cui all'art. 13, trattandosi di accordi di definizione agevolata delle pendenze tributarie che assicurano comunque il recupero, da parte dell'Erario, delle somme dovute, al contempo tuttavia ha chiarito che la causa di non punibilità opera soltanto se entro la dichiarazione di apertura del dibattimento interviene, non l'accordo tra contribuente e Fisco, che di per sé è pertanto insufficiente, bensì l'integrale pagamento del debito. Si tratta di tema attualissimo in quanto oggetto del dl 34/2023 (cosiddetto decreto Bollette) pubblicato in G.u. n. 76 del 30 marzo scorso, nonché del disegno di legge delega al governo per la riforma fiscale, così come approvato il 17 marzo scorso dal consiglio dei ministri.

Il caso. Nella vicenda in esame, la Corte di appello di Milano aveva confermato la decisione con cui il Tribunale di Milano aveva condannato l'amministratore unico di una srl per il reato di omesso versamento Iva di cui all'art. 10 ter dlgs n. 74/2000. Avverso la sentenza l'imputato aveva proposto ricorso per cassazione, lamentando il mancato riconoscimento della causa di non punibilità di cui all'art. 13 dlgs n. 74/2000, al contrario da ritenersi applicabile in quanto aveva concordato con l'Agenzia delle entrate un piano di rottamazione dei debiti tributari, aveva adempiuto regolarmente al pagamento delle rate e aveva accantonato liquidità per il pagamento del debito relati-

La non punibilità degli omessi versamenti	
Il quesito	Il contribuente imputato del reato di omesso versamento Iva di cui all'art. 10-ter dlgs 74/2000 che: ha concordato con l'Erario un piano di pagamento dei debiti tributari (rottamazione); ha adempiuto regolarmente al pagamento delle rate può beneficiare della applicazione della causa di non punibilità di cui all'art. 13 dlgs 74/2000 anche se all'apertura del dibattimento il debito non è stato estinto?
La norma	L'art. 13 comma 1 dlgs n. 74/2000 prevede che alcuni reati, tra cui quello di cui all'art. 10-ter, non sono punibili se prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti anche se a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previsto dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso
La risposta della Cassazione	No. Seppur le rottamazioni rientrino nelle speciali procedure conciliative di cui all'art. 13, trattandosi di accordi di definizione agevolata delle pendenze tributarie che assicurano comunque il recupero da parte dell'Erario delle somme dovute al contempo, tuttavia, la causa di non punibilità opera solo se entro la dichiarazione di apertura del dibattimento interviene non l'accordo tra contribuente e Fisco, di per sé insufficiente, bensì l'integrale pagamento del debito

vo a diverse annualità, pur essendosi trovato nell'impossibilità di estinguere il debito prima della apertura del dibattimento. Sosteneva in particolare che il piano di pagamento per la definizione agevolata concluso con l'Amministrazione costituisca uno strumento idoneo all'estinzione del debito tributario, rappresentando una delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, menzionate proprio dall'art. 13.

La norma. Dunque, l'art. 13 comma 1 dlgs n. 74/2000, come modificato a opera dell'art. 11 l. n. 158/2015, recita: "i reati di cui agli art. 10-bis, 10-ter e 10 quater dlgs 10 marzo 2000, n. 74, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese le sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche se a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previsto dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso". Infatti, ciò che prima, in base al medesimo art. 13, costituiva una circostanza attenuante, è stato elevato, per certe fattispecie, a causa di non punibilità del reato. A ciò deve aggiungersi che, ai sensi del comma 3 del medesimo art. 13, "qualora, prima della dichiarazione di apertura del

dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, anche ai fini dell'applicabilità dell'art. 13 bis, è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione è sospesa. Il giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione".

Le procedure conciliative. Premettendo che la Suprema corte ha ritenuto il ricorso infondato, la stessa ha tuttavia condiviso quei precedenti giurisprudenziali (Cass. pen. n. 34940/2020) che hanno precisato che le speciali procedure conciliative di cui al dl n. 119/2018 convertito, con modificazioni, dalla l. n. 136/2018 (e quelle analoghe previste dal dl n. 193/2016 e dal dl n. 148/2017), siano comprese tra quelle indicate dall'art. 13 dlgs n. 74/2000. E ciò a prescindere dal fatto che, per effetto di tali procedure, non siano dovute le sanzioni e, in parte, anche gli interessi, apparendo tale impostazione del resto coerente con la chiara finalità deflattiva della norma, volta evidentemente a incentivare la riscossione delle entrate tributarie anche mediante il richiamo, volutamente generico, alle "speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento" previste dalle norme tribu-

tarie, dovendosi pertanto ribadire che le cosiddette "rottamazioni" ben possono essere ricomprese nel novero delle procedure di cui all'art. 13 del dlgs n. 74/2000, trattandosi di accordi di definizione agevolata delle pendenze tributarie che assicurano comunque il recupero all'Erario delle somme dovute. Inoltre, come ricordato dalla Cassazione, ai fini dell'applicazione della causa di non punibilità, il legislatore, nel tentativo di bilanciare la certezza dei tempi processuali con l'esigenza di fornire all'imputato il tempo necessario per definire l'adempimento del debito, ha previsto che sia concesso un termine di tre mesi "per il pagamento del debito residuo", termine che può essere prorogato una sola volta per non oltre tre mesi.

Lo sbarramento del dibattimento. Pur avendo riconosciuto ciò, la Suprema corte ha evidenziato che la previsione normativa è comunque chiara nel senso che la causa di non punibilità opera solo se entro la dichiarazione di apertura del dibattimento interviene non l'accordo tra contribuente e Fisco, ma l'integrale pagamento del debito. Sul punto la Cassazione, con orientamento confermato dalla pronuncia in esame, ha infatti chiarito che, in tema di reati tributari, l'accordo tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria per la rateizzazione del debito, quantunque comporti la rimodulazio-

ne della sua scadenza, che viene scansionata 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, per cui l'effetto novativo dell'obbligazione che deriva dall'accordo tra il contribuente e l'Amministrazione rimane circoscritto all'ambito tributario, non producendo conseguenze sul piano penale (cfr. Cass. pen., Sez. III, n. 16472/2020, e n. 48375/2018).

La decisione della Cassazione. Così ricostruito, il meccanismo di operatività delineato dall'art. 13 dlgs n. 74/2000 ad avviso della Suprema corte non presenta peraltro frizioni rispetto ai principi costituzionali, risultando assicurato un equo temperamento tra diritto di difesa dell'imputato, ragionevole durata del processo e necessità di tutela dell'Erario. Né costituisce un'anomalia il fatto che a una determinata condotta vengano attribuiti effetti parzialmente differenti da rami diversi dell'ordinamento giuridico.

Certo è che le cose potrebbero cambiare stando al disegno di legge delega al governo per la riforma fiscale, approvato in Consiglio dei ministri il 17 marzo scorso, laddove prevede di "rivedere i rapporti tra processo penale e processo tributario, adeguando i profili processuali e sostanziali connessi alle ipotesi di non punibilità e di attenuanti all'effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari". Senza contare che, seppur con specifico riferimento alle definizioni agevolate previste dalla legge di bilancio n. 197/2022, il decreto Bollette prevede un meccanismo di sospensione del procedimento penale e accorda così la non punibilità anche nel caso di caso di pagamento rateale, purché le relative procedure siano definite prima della pronuncia della sentenza di appello. Ciò detto, stando all'attuale dettato normativo, la Cassazione ha concluso che la mancata applicazione nel caso di specie della causa di non punibilità di cui all'art. 13 dlgs n. 74/2000, invocata dalla difesa non presenta alcuna criticità formale e sostanziale, per cui, stante l'infondatezza delle doglianze sollevate, il ricorso proposto dall'imputato è stato rigettato, con conseguente condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali.