

I giudici di legittimità delimitano il campo di applicazione della norma sui reati tributari

La non punibilità è condizionata

Causa speciale applicabile quando è aperto un contenzioso

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE E
GIULIA MARIA MENTASTI

Non punibilità dei reati tributari coi paletti. È quanto emerge dalla sentenza della Cassazione penale, terza sezione, n. 14956 dell'11 aprile 2024, con cui è stata delimitata l'operatività della causa di punibilità introdotta dall'art. 23 dl 34/2023 (il cosiddetto decreto Bollette, convertito nella l. n. 56/2023). Si tratta, cioè, della norma che prevede la possibilità di evitare la condanna penale per i reati di omesso versamento e indebite compensazioni quando le relative violazioni sono state correttamente definite e le somme dovute sono state versate integralmente dal contribuente, secondo le modalità e nei termini previsti dall'articolo 1, commi da 153 a 158 e da 166 a 252, della l. n. 197/2022, purché le relative procedure siano state definite prima della pronuncia della sentenza di appello. La Suprema Corte ha in particolare precisato che tale causa di non punibilità non si limita ad allungare il limite temporale entro cui pagare, fissato in generale dall'art. 13-bis dlgs 74/2000 all'apertura del dibattimento, bensì richiede presupposti diversi, non sussistenti nel caso in esame.

Il caso e l'impugnazione dell'accusa. La Corte d'appello di Trieste, in riforma della sentenza emessa dal Tribunale di Udine con cui gli amministratori di diritto e di fatto di due società erano stati ritenuti responsabili, in concorso tra loro, del reato di omesso versamento di Iva di cui all'art. 10-ter dlgs 74/2000, aveva dichiarato non doversi procedere nei confronti degli stessi perché non punibili ai sensi dell'art. 23 dl 34/2023, conv. con mod. con la legge 56/2023, con conseguente revoca della confisca disposta in primo grado e restituzione di quanto in sequestro. La Corte territoriale aveva infatti applicato la causa speciale di non punibilità introdotta dal suddetto art. 23 dl 34/2023, atteso che, a seguito delle indagini espletate dalla Guardia di finanza, sarebbe risultata accertata l'integrale soddisfazione del debito Iva per l'anno d'imposta 2014 di entrambe le società, all'esito di una procedura agevolata (cosiddetta rottamazione dei ruoli) di cui all'art. 1, co. 206-212 della legge 197/2022 (legge di bilancio 2023), ossia una delle procedure alla cui positiva conclusione era applicabile la causa di non punibilità in esame. Con-

tro la sentenza aveva proposto ricorso per Cassazione il procuratore generale, evidenziando che nel caso in esame non fosse stata attivata nessuna delle procedure previste dalla legge di bilancio 2023, essendo addirittura emerso dagli atti del processo come il pagamento dei debiti tributari fosse intervenuto in epoca anteriore all'entrata in vigore della suddetta legge. Per tali ragioni, per la pubblica accusa, la decisione della Corte territoriale, seppur condivisibile quanto alla revoca della confisca, era censurabile in ordine alla non punibilità, difettando radicalmente i presupposti di applicazione della causa speciale recentemente introdotta dal legislatore, la quale, lungi dall'offrire una generica sanatoria penale con effetto retroattivo per coloro che, non ancora condannati in grado di appello, avessero definito le loro pendenze tributarie oltre il termine di cui all'art. 13 dlgs 74/2000, era volta a incentivare, attraverso una misura premiale, proprio l'utilizzo delle procedure disciplinate dalla legge 197/2022.

La causa speciale di non punibilità. La Suprema Corte ha ricordato che l'art. 23 dl n. 34/2023, conv. con mod. con la l. n. 56/2023, ha introdotto una nuova causa di non punibilità che espressamente qualifica come "speciale". Detta disposizione prevede infatti al comma 1 che i reati di omesso versamento di ritenute e Iva di cui agli artt. 10-bis, 10-ter dlgs 74/2000, e di indebita compensazione di crediti non spettanti di cui all'art. 10-quater, comma 1, non sono punibili quando le relative vio-

lazioni sono correttamente definite e le somme dovute sono versate integralmente dal contribuente secondo le modalità e nei termini previsti dall'art. 1, commi da 153 a 158 e commi da 166 a 252, della legge 197/2022, purché le relative procedure siano definite prima della pronuncia della sentenza di appello.

Il confronto con l'art. 13 dlgs 74/2000. La Suprema Corte ha inoltre osservato che la nuova causa di non punibilità si affianca a quella prevista dall'art. 13 dlgs 74/2000, introdotta con il dlgs 158/2015, che non è interessata dalla nuova normativa, e che per la non punibilità dei suddetti reati richiede l'estinzione integrale del debito prima della dichiarazione di apertura del dibattimento. Rispetto a questa, la causa di non punibilità di nuovo conio presenta alcuni elementi comuni e altri diversi. Tra gli elementi comuni, gli Ermellini evidenziano la coincidenza dei reati per i quali opera, tra cui l'art. 10-ter dlgs 74/2000. Entrambe le disposizioni, inoltre, operano in presenza del medesimo presupposto dell'integrale versamento degli importi dovuti dal contribuente, che deve intervenire entro un certo termine individuato in rapporto al procedimento penale. Le due previsioni invece divergono quanto al momento entro cui deve intervenire il pagamento, rispetto al quale quello introdotto dall'art. 23 è più ampio, dovendo il pagamento essere effettuato prima della pronuncia della sentenza in grado di appello, e in relazione alle particolari modalità e termini previsti dall'art. 1, commi da 153

a 158 e da 166 a 252, legge 197/2022, cioè secondo l'articolata disciplina introdotta dalla legge di bilancio.

L'applicabilità al caso concreto. Come precisato dalla Cassazione, è proprio il riferimento alle "modalità" e ai "termini" indicati nei citati commi che delinea una nuova causa di non punibilità, non qualificabile quale estensione dall'art. 13 dlgs n. 74/2000, bensì avente presupposti specifici, non ricorrenti nel caso di specie. In particolare, il richiamo normativo, da parte della Corte d'appello, all'art. 1, co. 206-212 legge di bilancio 2023 è risultato non corretto, poiché trattasi di disposizioni che disciplinano le controversie pendenti innanzi alle Corti di giustizia tributaria mediante accordo conciliativo, fattispecie estranea al caso in esame in cui il mancato versamento delle somme di denaro dovute a titolo di Iva non aveva generato alcun contenzioso davanti al giudice tributario. E neppure le procedure denominate nella prassi di "rottamazione", disciplinate anche dalla legge 197/2022, avevano alcuna attinenza al caso in esame: quella di cui all'art. 1 commi 222-230 della citata legge era incompatibile tenuto conto dell'ammontare del debito tributario delle due società; né risultava dalla motivazione della sentenza impugnata la ricorrenza dei presupposti della definizione agevolata dei carichi disciplinata dall'art. 1, commi 231-252. In conclusione, è stata ritenuta fondata la violazione di legge dedotta dal Procuratore generale e la sentenza è stata annullata con rinvio ad altra se-

zione della Corte d'appello di Trieste per nuovo giudizio sulla sussistenza dei presupposti per l'applicazione della fattispecie alla luce delle circostanze concrete, tenuto conto dei principi di diritto enunciati.

La legittimità costituzionale. Infine, la Cassazione si è espressa sulla questione di legittimità costituzionale dell'art. 23 dl 34/2023 in esame, sollevata dalla difesa per asserito contrasto con il principio di eguaglianza nel riconoscere la causa di non punibilità al contribuente che ha estinto il debito tributario prima della conclusione del processo di appello, alle più favorevoli condizioni introdotte dopo la pandemia, e negarla al contribuente che ha raggiunto lo stesso risultato, avendo pagato il debito, senza potersi giovare delle agevolazioni in-

La causa speciale di non punibilità, lungi dall'offrire una generica sanatoria penale con effetto retroattivo, vuole incentivare proprio l'utilizzo della rottamazione dei ruoli

trodotte con le richiamate disposizioni della l. n. 197/2022. Dunque, la Suprema Corte l'ha ritenuta manifestamente infondata, atteso che appartiene alla discrezionalità del legislatore stabilire per quali periodi fiscali e a quali condizioni possa riconoscersi rilievo, a fini di esclusione della punibilità, del pagamento del debito tributario secondo scelte di politica legislativa che non appaiono manifestamente irragionevoli. La differenza di trattamento trovava la sua giustificazione dalla dichiarata intenzione del legislatore di adottare "Misure urgenti a sostegno delle famiglie e delle imprese", in varie materie, tra cui gli adempimenti fiscali, situazione che determinava la non irragionevolezza del trattamento di favore nei confronti di coloro che avessero definito il contenzioso tributario con le modalità e tempi previsti nel periodo post pandemico rispetto a quelli precedenti.

© Riproduzione riservata



Il documento sul sito www.italiaoggi.it/documenti-italiaoggi-sette