

Pagamento del debito tributario: la Cassazione apre all'applicazione retroattiva della nuova causa di non punibilità in materia di omesso versamento ed indebita compensazione

di *Enrico Di Fiorino* e *Francesca Procopio*

CASSAZIONE PENALE, SEZIONE TERZA, 28 SETTEMBRE 2016 (UD. 30 MARZO 2016),
N. 40314

GRILLO *Presidente* – RICCARDI *Relatore*

Sommario 1. Premessa - 2. Il nuovo articolo 13 D.Lgs. n. 74/2000 e questioni di diritto intertemporale - 3. La sentenza n. 40314/2016 della Corte di Cassazione - 4. Una questione ancora aperta: l'ordinanza del Tribunale di Treviso

1. Premessa

Il pagamento del debito tributario, quale causa di non punibilità per i reati in materia fiscale di più recente introduzione (artt. 10 *bis*, 10 *ter* e 10 *quater*, comma 1 del D.Lgs. n. 74/2000), rappresenta certamente uno degli istituti più innovativi della riforma introdotta con il D.Lgs. n. 158/2015, la quale ha profondamente modificato il vigente sistema sanzionatorio penale tributario.

La novella rappresenta un radicale cambiamento rispetto all'impostazione del precedente legislatore, che aveva evitato – seppur a fronte di plurime soluzioni alternative previste dalla delega legislativa – di introdurre cause estintive o di non punibilità connesse al pagamento del debito tributario.

Come si osserva nella Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 158/2015, la riduzione delle ipotesi punitive, garantita dall'innalzamento delle soglie di punibilità e dalle citate ipotesi di non punibilità, è stata pensata al fine di garantire una “*più efficace risposta della magistratura ai fatti di reato e, nello stesso tempo, a riservare all'impianto sanzionatorio amministrativo la repressione di quelle condotte che si connotano, in linea di principio, per un disvalore diverso e minore*”.

Se può essere accolta con favore la nuova disposizione normativa, fin da subito si erano sollevati numerosi interrogativi in merito alla sua concreta applicazione, alcuni dei quali sono stati chiariti dalla sentenza qui in commento.

2. Il nuovo articolo 13 D.Lgs. n. 74/2000 e questioni di diritto intertemporale

Come anticipato, in tema di riforma dei reati tributari, l'art. 11 del D.Lgs. n. 158/2015, sostituendo il previgente art. 13 del D.Lgs. n. 74/2000, ha introdotto due istituti premiali finalizzati a concedere al contribuente la possibilità di far venire meno la rilevanza penale della sua condotta attraverso il pagamento integrale del

debito tributario¹.

In particolare, con riferimento ai reati di omesso versamento delle ritenute certificate (art. 10 *bis*), omesso versamento dell'Iva (art. 10 *ter*) ed indebita compensazione relativa a crediti non spettanti (art. 10 *quater*, comma 1), il legislatore della riforma ha riconosciuto efficacia di causa di non punibilità, e non più soltanto di circostanza attenuante, al comportamento del contribuente che soddisfi per l'intero la pretesa dell'Erario. Il pagamento deve, quindi, comportare il completo adempimento della prestazione tributaria, nonché la corresponsione degli interessi e delle sanzioni amministrative.

Per i reati predetti, il termine ultimo per avvalersi della causa di non punibilità è stato individuato nella dichiarazione di apertura del dibattimento *ex art.* 492 c.p.p.. Più precisamente, l'estinzione del debito tributario può quindi avvenire in tutte le fasi precedenti (indagini preliminari ed udienza preliminare) e prima che il procedimento venga definito con i riti alternativi.

Al fine di incentivare il pagamento del *quantum* dovuto da parte del contribuente, il comma terzo del novellato art. 13 contempla altresì l'ipotesi in cui il reo possa provvedere alla estinzione del debito tributario mediante rateizzazione, ancora non perfezionata prima dell'apertura del dibattimento di primo grado. In tal caso, il legislatore ha previsto la concessione di un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo, attribuendo al giudice la facoltà di prorogare tale termine, per non oltre tre mesi, “*qualora lo ritenga necessario*”².

¹ Il nuovo testo dell'art. 13 così dispone: “*I reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, 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 a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso.*

I reati di cui agli articoli 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché' il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

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'articolo 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”.

² Come sarà osservato più avanti, in questa disposizione il legislatore ha dato prova di scarso senso pratico. Come evidenzia A. Perini, “*La riforma dei reati tributari*”, in *Diritto penale e processo*, n. 1/2016, p. 33, “*se si tiene conto del fatto che, al ricorrere di determinate condizioni, le procedure di adesione consentono una rateizzazione ora quadriennale del debito tributario, ma che, non di rado, i termini di dilatazione possono raggiungere anche i dieci anni nei confronti dei concessionari della riscossione, è chiaro come il termine semestrale non rappresenti una grande agevolazione per il contribuente, sostanzialmente*

Per come formulata, la norma non pare infatti riconoscere alcun potere discrezionale al giudice circa la concessione o meno dei primi tre mesi – che appaiono quindi dovuti – diversamente da quanto previsto per l’eventuale proroga, lasciata alla facoltà e alla valutazione dell’organo giudicante³.

Nel corso del termine concesso per l’estinzione integrale del debito la prescrizione è sospesa.

Fin dall’introduzione del nuovo meccanismo, ci si era chiesti in che misura sarebbe stato possibile applicare la causa di non punibilità ai procedimenti già pendenti, e la più attenta dottrina aveva ritenuto l’intervenuta apertura della fase dibattimentale un limite insuperabile.

In particolare, era stato osservato come *“queste norme più favorevoli trovano applicazione anche per il passato, con la conseguenza che se il contribuente abbia già estinto il pagamento (e non è ancora iniziato il dibattimento) potrà beneficiare della non punibilità, ove invece abbia in corso la rateizzazione e sia stata fissata l’udienza dibattimentale, potrà chiedere una proroga di tre o sei mesi per estinguere completamente il debito”*⁴.

Allo stesso modo, si era sostenuto che la norma era applicabile *“anche a coloro che hanno commesso una delle fattispecie richiamate dall’art. 13 prima del 22 ottobre 2015 [data di entrata in vigore della riforma], ferma la necessità di perfezionare l’estinzione del debito tributario nei tempi e con i limiti previsti dalla norma stessa”*.

Del resto, veniva correttamente osservato come il legislatore non avesse *“ritenuto di prevedere una disciplina transitoria che riaprisse eventualmente i termini di pagamento in presenza di processi nei quali sia già stata dichiarata l’apertura del dibattimento di primo grado”*⁵.

3. La sentenza n. 40314/2016 della Corte di Cassazione

Con la sentenza n. 40314/2016, la Suprema Corte ha dato una lettura estensiva della norma *de qua*, stabilendo che nei procedimenti ancora pendenti alla data di entrata in vigore della riforma dei reati tributari, il pagamento integrale – comprensivo di sanzioni amministrative e interessi – del debito tributario, pur intervenuto in un momento successivo rispetto all’apertura del dibattimento di primo grado, determina la non punibilità del reato.

Nel caso oggetto della pronuncia, il ricorrente, imputato per il reato di cui all’art. 10

obbligato a rinunciare a quei termini dilatati di pagamento che la disciplina tributaria gli avrebbe altrimenti assicurato”.

³ In questo senso G. Gambogi, *“La riforma dei reati tributari”*, Giuffrè, 2016, p. 390 e F. Colaianni – M. Monza, in *“I nuovi reati tributari”*, a cura di I. Caraccioli, Giuffrè, 2016, p. 312, i quali evidenziano come la discrezionalità *“dovrà ovviamente essere informata a criteri di ragionevolezza ed equilibrio, senza sconfinare in un arbitrio del tutto ingiustificabile”*.

⁴ R. Amodio, in *“La riforma dei reati tributari”*, a cura di C. Nocerino – S. Putinati, Giappichelli, 2015, p. 326.

⁵ A. Perini, *“La riforma dei reati tributari”*, in *Diritto penale e processo*, n. 1/2016, p. 34. Analogamente E. Mastrogiamico, in *“I nuovi reati tributari”*, a cura di I. Caraccioli, Giuffrè, 2016, p. 268.

ter del D.Lgs. n. 74/2000, era stato condannato in primo e secondo grado, ed il piano di pagamento rateizzato in corso non era stato ritenuto rilevante ai fini del riconoscimento della circostanza attenuante di cui all'art. 62, n. 6 c.p., ma solo ai fini della concessione delle circostanze attenuanti generiche⁶.

In occasione dell'udienza dinnanzi alla Corte di Cassazione, il difensore rilevava che, in ottemperanza al piano di pagamento rateale, il ricorrente aveva versato la somma di euro 329.463,86, a fronte di un debito complessivo di euro 394.956,00. In ragione della nuova formulazione del citato art. 13, il difensore richiedeva di disporre del termine trimestrale per l'estinzione del debito tributario. Alla successiva udienza, il ricorrente provava di aver saldato l'intero debito tributario.

La Corte di Cassazione ha riconosciuto che, pur avendo il legislatore previsto quale limite temporale della nuova causa di non punibilità la dichiarazione di apertura del dibattimento, la diversa natura giuridica e la più ampia efficacia attribuita alla fattispecie implicano *“la necessità di una parificazione degli effetti della causa di non punibilità anche nei casi in cui sia stata superata la preclusione procedimentale”*.

La Suprema Corte osserva come – a seguito della novella legislativa – l'interesse a provvedere al pagamento del debito tributario è necessariamente diverso, e in particolare più intenso, dal momento che tale pagamento non riguarda più soltanto il *quantum* della punibilità, ma l'*an* della responsabilità penale.

In tale nuovo quadro normativo, sarebbe il principio di uguaglianza, che non tollera trattamenti differenti per situazioni uguali, ad imporre che il pagamento del debito tributario assuma la medesima efficacia estintiva, purché – nei procedimenti già in corso alla data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 158/2015 – avvenga prima della formazione del giudicato. Ragionando diversamente, *“si registrerebbe una disparità di trattamento in relazione a situazioni uguali in ordine alla quale sarebbe prospettabile una questione di legittimità costituzionale”*.

La pronuncia in commento, quindi, amplia sensibilmente la sfera applicativa della causa di esclusione della punibilità prevista dalla norma, consentendone l'efficacia retroattiva nell'ambito di tutti i procedimenti che, pur instauratisi e già avviati prima dell'entrata in vigore della riforma, non siano ancora stati definiti con sentenza irrevocabile.

Come noto, la crisi economica ha portato negli ultimi anni ad un moltiplicarsi di contestazioni per i reati di omesso versamento, rispetto ai quali la giurisprudenza, chiamata a pronunciarsi sulla rilevanza della crisi di liquidità ai fini dell'esclusione della colpevolezza, ha sempre mostrato un atteggiamento rigoroso⁷.

⁶ Sul punto, la giurisprudenza ha più volte affermato come la circostanza attenuante del risarcimento del danno non possa trovare applicazione con riferimento ai reati tributari, trattandosi di illeciti che non incidono, se non indirettamente, sul patrimonio dello Stato, ma che ledono il suo diritto costituzionalmente garantito alla imposizione dei tributi, alla loro riscossione e alla loro successiva distribuzione per le esigenze della collettività (si veda Cass. pen., sez. III, n. 3513/1994).

⁷ Da ultimo, si veda Cass. pen., sez. III, n. 9936/2016, per la quale *“la situazione di crisi di liquidità dell'impresa può giustificare il mancato assolvimento degli obblighi tributari a*

L'innalzamento – ovviamente retroattivo – delle soglie di punibilità per i reati *de quibus*, unito all'introduzione della causa di non punibilità qui in commento, anch'essa retroattiva nei termini chiariti, consentirà certamente di ridurre il numero delle sentenze di condanna, con riferimento a tali fattispecie criminose di più recente conio.

4. Una questione ancora aperta: l'ordinanza del Tribunale di Treviso

L'innovativa pronuncia della Suprema Corte, tuttavia, non esaurisce il dibattito in merito alle questioni interpretative riguardanti la norma in analisi. Invero, anche la legittimità costituzionale dell'ultimo comma dell'art. 13 è stata messa in discussione, con riferimento ad altro aspetto.

In particolare, il Tribunale di Treviso, in un caso avente ad oggetto l'accertamento del reato di omesso versamento di ritenute certificate di cui all'art. 10 *bis*, sulla scorta delle argomentazioni della difesa ha rimesso la questione al Giudice delle leggi, lamentando l'illegittimità della disposizione con riferimento agli articoli 3 e 24 della Costituzione⁸.

In particolare, il giudice rimettente ha rilevato una violazione del principio di uguaglianza e del diritto di difesa, nella parte in cui il riformato art. 13, comma 3 del D.Lgs. n. 74/2000 “*prevede che qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo, con facoltà per il Giudice di ‘prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi’ e non consente, invece, almeno in determinati casi, di concedere un termine più lungo coincidente con lo scadere del piano di rateizzazione*”.

La questione sollevata dal Tribunale di Treviso muove dalla constatazione che, in determinati casi – non rari nella prassi applicativa – il termine entro il quale il legislatore ha previsto che operi la causa di non punibilità impedisce all'imputato di avvalersi di tale istituto.

Nello specifico l'imputato, chiamato a rispondere dell'omesso versamento di ritenute certificate relative agli esercizi 2010 e 2011, sottoponeva al giudice penale la circostanza dell'intervenuta omologazione di un piano di concordato preventivo, nel cui ambito era stata proposta una transazione fiscale *ex art. 182 ter* L.Fall. che, in pendenza del processo penale, era in fase di adempimento. Sul presupposto del pagamento rateale *in fieri* relativo alle ritenute operate e non versate, la difesa chiedeva un rinvio ad una data successiva al termine del piano di rateizzazione, affinché l'imputato potesse completare il pagamento del debito tributario e,

condizione che il contribuente dimostri in maniera rigorosa che non sia stato altrimenti possibile reperire le risorse necessarie per il corretto adempimento degli obblighi fiscali, pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, dirette a consentirgli di recuperare quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà ed a lui non imputabili”.

⁸ Trib. Treviso, sez. pen., ordinanza 23 febbraio 2016.

conseguentemente, potesse avvalersi della causa di esclusione della punibilità prevista dal novellato art. 13.

Nel caso di specie, il rinvio richiesto era ben superiore ai sei mesi – tre mesi previsti *ex lege* più ulteriori tre eventualmente concessi dal giudice che li ritenga necessari – contemplati, come limite massimo, dal dettato legislativo: a tal proposito, la difesa dell'imputato rilevava un evidente difetto di coordinamento tra la nuova previsione legislativa e la disciplina concorsuale, che richiede l'osservanza dell'ordine, dei tempi e dei modi previsti dal concordato nel soddisfacimento dei creditori. Pertanto, al debitore concordatario sarebbe preclusa la possibilità di giovare della causa di non punibilità, essendo questi vincolato agli obblighi derivanti dal piano di concordato omologato dal Tribunale – che, nel caso in esame, relativamente ai rapporti con il Fisco prevedeva il completamento del pagamento rateale a circa due anni dalla richiesta di rinvio – a pena di risoluzione per inadempimento del concordato medesimo⁹.

Il giudice rimettente, oltre ad evidenziare la difficoltà applicativa della nuova disciplina nell'ambito delle procedure concordatarie, ne rileva altresì l'irragionevolezza con riferimento agli strumenti che la normativa fiscale appronta per agevolare l'adempimento dei debiti tributari. In particolare, il giudice *a quo* osserva correttamente che *“al ricorrere di determinate condizioni, le procedure di adesione consentono una rateizzazione anche quadriennale del debito tributario, ma che, non di rado, i termini di dilazione possono raggiungere anche i dieci anni nei confronti dei concessionari della riscossione”*. Ne deriva che il termine semestrale – nell'ipotesi più favorevole – previsto dal legislatore della riforma, secondo il Tribunale di Treviso, *“non rappresent[a] una grande agevolazione per il contribuente, sostanzialmente obbligato a rinunciare a quei termini dilatati di pagamento che la disciplina tributaria gli avrebbe altrimenti assicurato”*.

Oltre all'irragionevolezza logica derivante dal difetto di coordinamento tra normativa tributaria e penale, il giudice *a quo* ravvisa nella norma di nuovo conio un'irragionevolezza giuridica, consistente nel fatto che la concreta operatività della causa di non punibilità è condizionata da variabili del tutto svincolate dalla volontà dell'imputato. Sul punto il Tribunale di Treviso, muovendo dal caso oggetto di giudizio, censura la formulazione della norma nella misura in cui determinerebbe un'ingiustificata disparità di trattamento tra chi può scegliere di estinguere il debito tributario in corso di rateizzazione, pagando il dovuto entro il termine di tre – o sei – mesi previsto dalla legge e chi, come nel caso *sub iudice*, non potrebbe avvalersi di tale possibilità in quanto i suoi rapporti con il Fisco sono rigidamente regolati da un piano di concordato preventivo¹⁰.

⁹ Ai sensi dell'art. 186 L.Fall., ciascun creditore, in caso di inadempimento di non scarsa importanza, può richiedere che il concordato sia risolto per inadempimento.

¹⁰ In particolare, si abbia riguardo alla previsione di cui all'art. 167 L.Fall., che impone un'amministrazione “giurisdizionalizzata” – sotto la vigilanza del commissario giudiziale – dei beni del debitore concordatario in pendenza della procedura, nonché al disposto dell'art. 168 L.Fall., che pone in capo ai creditori il divieto di azioni cautelari ed esecutive sul

E ancora, la disposizione in commento risulta irragionevole sul piano giuridico, anche in considerazione del fatto che la possibilità di usufruire della causa di esclusione dalla punibilità sarebbe fortemente condizionata, *inter alia*, dalle tempistiche relative all'esercizio dell'azione penale. È evidente infatti la disuguaglianza tra la posizione di chi è imputato in un procedimento in cui la Pubblica Accusa agisce con celerità e chi, invece, ha la possibilità di completare il pagamento rateale poiché la parte pubblica ritarda la formulazione della contestazione.

Sulla scorta di tali considerazioni, il Tribunale di Treviso ha posto la nuova previsione al vaglio della Corte Costituzionale, in quanto il rigido termine stabilito dal dato letterale della norma comporterebbe un trattamento uguale di situazioni differenti, in contrasto con il principio di uguaglianza sancito all'art. 3 della Costituzione, nonché un'evidente violazione del diritto di difesa di cui all'art. 24 della Costituzione in quanto all'imputato, in determinati casi, sarebbe preclusa la possibilità di avvalersi della causa di non punibilità prevista dalla norma.

patrimonio del debitore, con ciò implicitamente inibendo al debitore la possibilità di adempiere spontaneamente, in quanto sarebbe illogico consentire ai creditori di ottenere in via spontanea ciò che è loro precluso ottenere in via forzosa. E ancora, in ossequio all'art. 184 L.Fall., che stabilisce che il concordato dispieghi effetti per tutti i creditori anteriori alla pubblicazione, nel registro delle imprese, del ricorso per l'ammissione alla procedura, non si vede come il debitore possa scegliere di pagare integralmente il debito tributario, poiché ciò determinerebbe l'inosservanza dell'ordine temporale di soddisfacimento dei creditori.