

**La (seconda) questione di legittimità costituzionale dell'art. 13, comma 3, d.lgs. 74/2000: tra esigenze di coerenza dell'ordinamento e attuazione del principio di sussidiarietà della pena.**

*di Giancarlo Della Volpe*

TRIBUNALE DI TREVISO, SEZ. PENALE, ORDINANZA DEL 15 MAGGIO 2017.  
GIUDICE: DOTT. BIAGETTI

1. Il Tribunale di Treviso ha (nuovamente)<sup>1</sup> sollevato, con l'ordinanza in commento, una questione di legittimità costituzionale relativa all'art. 13, comma 3 d.lgs. 74/2000, che prevede ai fini della non punibilità dei reati di cui agli artt. *10bis*, *10ter*, *10quater*, comma 1, la possibilità di estendere i termini utili per pagare il residuo debito tributario prima della dichiarazione di apertura dibattimentale, laddove sia già in fase di estinzione mediante rateizzazione, fino a tre mesi, prorogabili una sola volta per non oltre tre mesi.

Il caso che ha originato la rimessione alla Corte della questione, riguardava una ipotesi di omesso versamento di ritenute di cui all'art. 10 *bis*, d.lgs. 74/2000, nei confronti del legale rappresentante di una società. Il procedimento, a seguito di opposizione a decreto penale di condanna, giungeva al Tribunale in composizione monocratica, dinanzi al quale la difesa proponeva la questione di legittimità costituzionale dell'art. 13, comma 3, d.lgs. 74/2000, in relazione agli artt. 3 e 24 Cost. In particolare, la difesa sollevava la questione, poiché l'imputato era stato ammesso, ai sensi dell'art. 3 *bis* d.lgs. 462/1997, alla rateizzazione del debito tributario, nella misura di venti rate trimestrali, con un piano complessivo di cinque anni. Tale norma, pertanto, poneva dubbi di legittimità costituzionale dell'art. 13, comma 3 d.lgs. 74/2000, in relazione a chi, per circostanze a lui non imputabili, si trovava a non poter rispettare il termine massimo di sei mesi (tre a cui si sommano gli ulteriori tre di proroga) per estinguere il debito tributario, prevaricando allo stesso la possibilità di usufruire della causa di non punibilità di cui all'art. 13, comma 3, d.lgs. 74/2000.

2. Il Tribunale di Treviso, condividendo le censure difensive, ha sollevato la questione di legittimità costituzionale dell'art. 13, comma 3, d.lgs. 74/2000 in

---

<sup>1</sup> Il Tribunale di Treviso ha sollevato già una questione di legittimità costituzionale dell'art. 13 comma 3 in relazione agli artt. 3, 24 Cost, con ordinanza del 23 febbraio 2016.

relazione agli artt. 3, 24 Cost. I profili di incostituzionalità dell'art. 13, comma 3, d.lgs. 74/2000, sono ravvisati nella parte in cui non prevede un termine superiore a sei mesi (prima della dichiarazione di apertura del dibattimento) e coincidente con il maggior termine corrispondente a quello concesso per la rateizzazione del debito tributario. In relazione all'art. 3 Cost., il Tribunale ha rilevato che causa del *vulnus* costituzionale sarebbe, innanzitutto, la circostanza che "*la data della prima udienza dibattimentale (nonché la data di esecuzione di tutti gli adempimenti prodromici a tale udienza) non dipende dalla volontà dell'imputato*".

Secondo il Tribunale tale circostanza porrebbe una diversità di trattamento tra coloro che, a fronte di un debito da estinguere di pari ammontare e di un eguale numero di rate (superiori a sei) sono chiamati a rispondere del reato contestato innanzi al giudice dibattimentale in un momento diverso, con la conseguenza che "*taluno può riuscire a versare l'intero debito tributario entro il termine concesso dal giudice ed usufruire della causa di non punibilità, mentre a talaltro tale diritto è precluso*". Sempre in relazione all'art. 3 Cost, il Tribunale ha rilevato, inoltre, che il numero di rate che un soggetto sceglie di versare è, inevitabilmente, collegato alla disponibilità economica del medesimo: maggiore è la capacità economica di un soggetto, minore è il numero di rate mediante le quali tale soggetto riesce a versare il dovuto.

Il Tribunale ha rilevato, poi, la violazione dell'art. 24 Cost, nella parte in cui la norma di cui all'art 13, comma 3, d.lgs. 74/2000, non consente al giudice di concedere un termine utile al fine di estinguere il debito tributario prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, superiore a quello massimo di sei mesi, e coincidente con lo scadere del piano di rateizzazione. Secondo il Tribunale, tale limite temporale posto dalla norma, impedirebbe all'imputato di avvalersi in giudizio di un'opzione difensiva da cui discenderebbe la non punibilità per il fatto contestato. Tale limitazione, secondo il Tribunale, sarebbe irragionevole anche perché andrebbe a contrastare la *ratio* sottesa alla causa di non punibilità, consistente nell'attuazione della sussidiarietà<sup>2</sup> della sanzione penale (in relazione alle sanzioni amministrative) nelle ipotesi di omesso versamento, ove il

---

<sup>2</sup> La relazione illustrativa del governo al decreto legislativo 158/2015 individua la *ratio* della non punibilità "*nella scelta di concedere al contribuente la possibilità di eliminare la rilevanza penale della propria condotta attraverso una piena soddisfazione dell'erario prima del processo penale: in questi casi infatti il contribuente ha correttamente indicato il proprio debito, risultando in seguito inadempiente; il successivo adempimento, pur non spontaneo, rende sufficiente il ricorso alle sanzioni amministrative*". Tale volontà di andare nel senso del superamento del doppio binario in ossequio al principio di sussidiarietà emergeva già nella legge delega 23/2014, all'art. 8, dove tra i criteri direttivi volti ad informare il sistema sanzionatorio penal – tributario compare "*la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità*". In dottrina, in generale sul principio di sussidiarietà cfr. MANTOVANI, *Diritto Penale*, Padova, 2007, XLII.

contribuente "esce allo scoperto" dichiarando il corretto imponibile (salvo poi non versare il *quantum* dichiarato)<sup>3</sup>.

**3.** La questione di legittimità costituzionale pone delle problematiche di compatibilità costituzionale dell'art. 13 comma 3, nelle ipotesi di rateizzazione del debito tributario entro un termine superiore a sei mesi. Problematiche che già erano state poste dallo stesso Tribunale (con Ordinanza del 23 febbraio 2016); in quel caso l'impossibilità di poter estinguere il debito tributario entro i sei mesi era data dalla necessità di rispettare le modalità e i termini di estinzione del debito tributario propri della procedura del concordato preventivo (che secondo il Tribunale avrebbe natura pubblicistica e, pertanto, senza possibilità di deroga da parte del contribuente<sup>4</sup>).

Le due ordinanze di rimessione della questione di legittimità costituzionale dell'art. 13 comma 3 d.lgs. 74/2000 pongono in evidenza la scarsa lucidità nella "lettura sistematica" delle norme, da parte del legislatore delegato del 2015. Il legislatore ha scelto il termine di sei mesi senza alcun criterio di ragionevolezza. Una scelta dettata dal caso, verrebbe da dire. Il legislatore delegato del 2015, come avviene sempre più spesso, ha omesso del tutto di valutare il coordinamento tra il settore specifico modificato (quello dei reati tributari) e gli altri rami del diritto. In particolar modo, il legislatore, nel momento in cui ha pensato ad un termine massimo per consentire l'estinzione del debito tributario, avrebbe dovuto tenere in considerazione quelle norme degli altri settori dell'ordinamento, che consentono una rateazione del debito tributario superiore ai sei mesi. Si fa riferimento da un lato alla legge 462/1997, che all'art. 3 *bis* consente una rateizzazione del debito tributario ben superiore a sei mesi (il termine massimo - se l'importo dovuto è superiore ad euro 5.000 - è pari a cinque anni, o, *melius*, il numero di rate massime trimestrali è pari a venti). Dall'altro, si fa riferimento al r.d. 267/1942 (legge fallimentare), che, nell'ambito del concordato preventivo, prevede la possibilità di rateazione del debito tributario, non necessariamente in un termine uguale o inferiore a sei mesi (cfr. art. 182 *ter* legge fallimentare)<sup>5</sup>.

**4.** Tuttavia, occorre verificare se le censure mosse dal Tribunale con l'ordinanza del 24 maggio, siano fondate. In relazione all'art. 3 Cost appare convincente il primo rilievo, relativo alla irragionevolezza della disparità di trattamento

<sup>3</sup> Visto anche lo scarso successo che il principio di specialità di cui all'art. 19 d.lgs. 74/2000 ha trovato in giurisprudenza. Cfr. Sez. U, Sentenza n. 37425 del 28.03.2013 Ud. (dep. 12/09/2013 ) Rv. 255759).

<sup>4</sup> Sulla natura pubblicistica o privatistica del concordato preventivo è in atto un contrasto giurisprudenziale: se in un primo momento prevaleva la tesi privatistica (Cass. Pen. Sez. III, del 14.5.2013, n. 44283), successivamente la Suprema Corte ha argomentato per la Sua natura pubblicistica (Cass. Pen. Sez. III, del 12.03.2015, n. 15853, Rv. 263436); l'indirizzo più recente ha argomentato nuovamente per la natura privatistica (Cass. Pen. Sez. III, del 04.02.2016, n. 12912).

<sup>5</sup> Cfr. Cass. Civ. Sez. Prima, del 20.2.2014, n. 1011, pag. 8.

dipendente dal mero tempo impiegato dal Tribunale nel fissare la prima udienza dibattimentale. Né la legge Orlando ha inciso su questo aspetto. Da un lato si potrebbe obiettare che la legge Orlando (n. 103/2017) avrebbe disciplinato il termine entro il quale deve essere esercitata l'azione penale, che, ai sensi dell'art. 407, comma 3bis, è pari a tre mesi dalla scadenza del termine massimo di durata delle indagini e comunque dalla scadenza dei termini di cui all'articolo 415-bis<sup>6</sup>. La previsione di un termine massimo entro il quale esercitare l'azione penale parrebbe eliminare uno degli argomenti speso nella precedente ordinanza del Tribunale di Treviso (del 23 febbraio 2016)<sup>7</sup>. Dall'altro lato, tuttavia, l'irragionevolezza dell'art. 13 comma 3, non sembra eliminata del tutto, in relazione al termine entro il quale fissare la prima udienza dibattimentale: ad esempio, se i termini minimi, per il rito ordinario, sono indicati dall'art. 429 c.p.p. (non inferiore a venti giorni), nulla si dice sui termini massimi.

5. L'ordinanza sembrerebbe *prima facie* convincente anche sul secondo profilo di incostituzionalità in relazione all'art. 3 Cost, riguardante la irragionevolezza della disparità di trattamento di chi, avendo meno disponibilità economica è costretto a dover estinguere il debito con un maggior numero di rate, rispetto a chi, al contrario, ha maggior disponibilità economica e, quindi, la possibilità di optare per meno rate. Tuttavia, ad uno sguardo più attento, tale discorso potrebbe valere soltanto in relazione alle ritenute e non anche all'IVA. Mentre le ritenute devono essere versate dal contribuente (persona fisica o giuridica) con i soldi "propri", l'IVA, normalmente, viene pagata dal cliente, e, pertanto, il contribuente, per come è strutturata questa imposta, avrebbe sempre a disposizione le risorse per versarla (o meglio dovrebbe averle), in quanto corrisposte dal cessionario del bene o del servizio<sup>8</sup>.

Ulteriore profilo di criticità in relazione al profilo qui in esame, è che si fa riferimento in maniera "generica" alla disponibilità economica del "soggetto". Il problema è che, spesso, nei reati di omesso versamento vi è una dissociazione tra il soggetto che, ai sensi dell'art. 13 comma 3 d.lgs. 74/2000, usufruirebbe della non punibilità (persona fisica rappresentante legale) rispetto al soggetto che dovrebbe estinguere debitamente il rapporto tributario (la persona giuridica). Ne consegue che è difficile parlare di violazione dell'art. 3 Cost. in relazione all'imputato (che

<sup>6</sup> Non è questa la sede per approfondire l'effettività che questo termine riceverà nella prassi giudiziaria. Basti soltanto rilevare come le prime linee guida delle Procure abbiano affermato che il potere di avocazione di cui all'art. 412 c.p.p. (in caso di inerzia del Pubblico Ministero nel rispettare i termini di cui all'art. 407 comma 3 bis), costituisca una mera facoltà e non un obbligo: cfr. in tal senso le linee guida della Procura della Repubblica presso il Tribunale di Tivoli sulla legge 103/2017 al seguente link: [http://www.procura.tivoli.giustizia.it/documentazione/D\\_6228.pdf](http://www.procura.tivoli.giustizia.it/documentazione/D_6228.pdf).

<sup>7</sup> L'Ordinanza del Tribunale di Treviso del 23 febbraio 2016, rilevava che la disparità di trattamento era data anche dalla *velocità con la quale è esercitata l'azione penale*.

<sup>8</sup> La diversità di struttura tra le due imposte, è stata rilevata ai fini penalistici da autorevole dottrina, SOANA, *I reati tributari*, Milano, 2013, p. 325).

ha interesse a godere della causa di non punibilità), per una disparità di trattamento in realtà riferibile ad altri soggetti giuridici (le società di capitali). Tuttavia, atteso che la giurisprudenza ammette la possibilità di poter godere della non punibilità anche laddove il debito sia estinto da un altro soggetto<sup>9</sup> (come giusto che sia, altrimenti la norma sarebbe priva di applicazione pratica in tutte le ipotesi di omessi versamenti di società di capitali), è giocoforza ritenere che il giudizio di (ir)ragionevolezza circa la disparità di trattamento dell'imputato di fronte alla causa di non punibilità dell'art. 13 comma 3 d.lgs. 74/2000 ha, come presupposto necessario, la disponibilità economica del soggetto che potrebbe validamente estinguere il debito tributario.

**6.** L'ordinanza appare pure convincente in relazione all'art. 24 Cost. Non vi è dubbio che un termine così breve, e comunque non adeguabile alla diversa durata del piano di rateizzazione pur legittimato da un'altra norma, incida in maniera irragionevole sulla possibilità stessa di usufruire di un causa di non punibilità, se solo si considera come si tratti di reati a disvalore attenuato (il contribuente dichiara correttamente, salvo poi non versare il *quantum*) e che in ogni caso il processo rimarrebbe sospeso.

Non si vede, infine, l'utilità pratica di una norma (art. 13 comma 3 d.lgs. 74/2000) che, nel prevedere un termine così breve (tre mesi più tre mesi), nella prassi ha come propri naturali interlocutori soggetti in crisi (chi non provvede al versamento normalmente è un'azienda in crisi, non di rado in concordato preventivo) che non saranno mai in grado di rispettare il termine previsto. Si tratta di una norma che, nella maggior parte dei casi, sarà rivolta proprio a coloro i quali non potranno rispettarla.

**7.** Il legislatore, con il d.lgs. 158/2015, ha perso l'occasione di aderire definitivamente al principio di sussidiarietà nei rapporti tra sanzione penale e sanzione amministrativa, almeno con specifico riguardo ai reati di omesso versamento di cui agli artt. *10 bis* e *10 ter*. Si tratta di reati per i quali non si capisce dove risieda la necessità di una sanzione penale: il contribuente esce allo scoperto, e, pertanto, l'amministrazione finanziaria ben potrà avvalersi degli strumenti della riscossione previsti dal diritto tributario. L'unica utilità pratica per lo Stato, sottesa alla riconducibilità nell'alveo del penalmente rilevante dei reati di omesso versamento, è quella della previsione della confisca penale (e del sequestro a questa preordinato).

Tuttavia, a ben vedere, il nuovo art. 12 *bis* comma 2 d.lgs. 74/2000, prevede che *la confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro*<sup>10</sup>. Ne deriva che, anche la confisca, non ha più un'utilità pratica nei confronti di chi, avendo omesso di versare le ritenute o l'IVA,

<sup>9</sup> Corte App. Milano, Sez. II, ud. 20.04.2017 (dep. 2.05.2017), n. 2810.

<sup>10</sup> Sull'effettiva portata di questa norma cfr. Cass. Pen. Sez. III, del 13.07.2016, n. 42470.

si impegni formalmente a restituire il *quantum* con un piano di rateizzazione (dietro la condizione che lo rispetti).

Il modo per conferire effettività al principio di sussidiarietà della sanzione penale, con riguardo alle condotte di omesso versamento, potrebbe passare per l'accoglimento delle questioni di legittimità costituzionale sollevate dal Tribunale di Treviso.