



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 -

Aceto
Sent. n. sez. *977*
UP - 30/03/2016
R.G.N. 44571/2014

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da
| nato a

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. | 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 _____ s.r.l., di versare nel termine l'IVA dovuta per l'anno di imposta — 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.

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 _____ 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 _____ 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

4

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

