

**Le decisioni**

**I**

**Tributi - Omesso versamento di ritenute certificate - Momento consumativo - Esercizio d'imposta 2005 - Reato - Configurabilità - Elemento soggettivo - Irreatroattività** (Art. 10 bis, D.Lgs., n. 74 del 2000)

*Fra l'art. 10-bis d.lg. n. 74 del 2000, inserito dall'art. 1, co. 414, legge 30 dicembre 2004 n. 311, ed entrato in vigore il 1 gennaio 2005 (che punisce con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta, ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti, per un ammontare superiore ai 50.000 €) ed il comma 1 dell'art. 13 d.lgs. n. 471 del 1997 (che assoggetta alla sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato chiunque non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti delle ritenute alla fonte) intercorre un rapporto non di specialità, ma di progressione illecita, che comporta l'applicabilità congiunta delle due sanzioni*

*L'art. 10-bis d.lg. n. 74 del 2000, inserito dall'art. 1, co. 414, legge 30 dicembre 2004 n. 311, ed entrato in vigore il 1 gennaio 2005 è applicabile anche alle omissioni dei versamenti delle ritenute alla fonte relative all'anno 2004, senza che ciò comporti violazione del principio di irretroattività della norma penale*

CASSAZIONE PENALE - SEZIONI UNITE - 28 marzo 2013 (c.c. 12 settembre 2013) - LUPO, *Presidente* - CORTESE, *Estensore* - FEDELI, *P.M.* (conf.) - Favellato, *ricorrente*.

**II**

**Tributi - Omesso versamento di ritenute certificate - Momento consumativo - Esercizio d'imposta 2005 - Reato - Configurabilità - Elemento soggettivo - Irreatroattività** (Art. 10 bis, D.Lgs., n. 74 del 2000).

*Fra l'art. 10-ter d.lg. n. 74 del 2000, inserito dall'art. 35, co. 7, D.L. 4 luglio 2006 n. 223, ed entrato in vigore il 4 luglio 2006 (che punisce con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine previsto il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore ai 50.000 € per ciascun periodo di imposta) ed il comma 1 dell'art. 13 d.lgs. n. 471 del 1997 (che assoggetta alla sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato chiunque non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti dei debiti I.V.A.) intercorre un rapporto non di specialità, ma di progressione illecita, che comporta l'applicabilità congiunta delle due sanzioni*

*L'art. 10-bis d.lg. n. 74 del 2000, inserito dall'art. 1, comma 414, legge 30 dicembre 2004 n. 311, ed entrato in vigore il 1 gennaio 2005 è applicabile anche alle omissioni dei versamenti I.V.A. relativi all'anno 2005, senza che ciò comporti violazione del principio di irretroattività della norma penale*

CASSAZIONE PENALE – SEZIONI UNITE – 28 marzo 2013 (c.c. 12 settembre 2013) – LUPO, *Presidente* – CORTESE, *Estensore* – FEDELI, *P.M.* (conf.) – ROMANO, *ricorrente*

## **Il commento**

1. Le due sentenze hanno deciso, nel medesimo modo, questioni del tutto analoghe attinenti l'applicabilità della norma che incrimina l'omesso versamento delle ritenute certificate – art. 10-bis, D.Lgs. n. 74 del 2000, entrato in vigore il 1° gennaio 2005 – con riferimento al mancato versamento delle ritenute relative all'anno 2004 e l'applicabilità della norma che incrimina l'omesso versamento dell'IVA – art. 10-ter del medesimo testo legislativo, entrato in vigore il 4 luglio 2006, – in relazione all'omesso versamento dell'IVA per l'anno 2005.

2. In base a un primo orientamento (espresso da Cass., Sez. III, 8 febbraio 2012, Germani, in *Mass. Uff.*), l'applicazione dei nuovi artt. 10-bis e 10-ter citati ai fatti di omesso versamento, rispettivamente, delle ritenute relative al 2004 e dell'IVA 2005, avrebbe comportato la violazione del principio di irretroattività della norma penale, in quanto, alla data di entrata in vigore delle nuove norme incriminatrici i fatti di omesso versamento delle ritenute del 2004 e dell'IVA del 2005, già previsti e sanzionati come illecito amministrativo, dovevano intendersi ormai consumati al momento della scadenza dei termini fissati dal diritto tributario per l'effettuazione dei versamenti periodici

(entro il 16 del mese successivo a quello in cui la ritenuta era stata operata o l'IVA era divenuta esigibile, ovvero entro il 16 del secondo mese successivo a ciascuno dei primi tre trimestri solari in cui l'IVA era divenuta esigibile).

La medesima giurisprudenza ribadiva poi che ritenere applicabile le predette norme a fatti (asseritamente) commessi prima della loro entrata in vigore avrebbe determinato una violazione del principio di *ne bis in idem* sostanziale, posto che gli omessi versamenti periodici integravano un illecito già perfezionato e potenzialmente punito con sanzione amministrativa, la cui previsione precludeva perciò il ricorso allo strumentario penalistico.

In base all'orientamento più severo (su cui Cass., Sez. III, 26 maggio 2010, Olivieri, in *Mass. Uff.*; Id., Sez. III, 12 gennaio 2012, Screti, *inedita*), invece, l'applicazione delle nuove norme ai fatti di omesso versamento delle ritenute del 2004 e di omesso versamento dell'IVA del 2005 non sarebbe stato in contrasto con il principio di irretroattività della norma penale, in quanto il momento consumativo dei nuovi delitti non coincide con la scadenza dei termini per i versamenti periodici, ma è successivo, cadendo per le ritenute del 2004, il 31 ottobre (o 30 settembre) 2005 e, per l'IVA del 2005, il 27 settembre 2006, dunque mesi dopo l'introduzione delle nuove norme incriminatrici.

Quanto alla presunta violazione del *ne bis in idem* sostanziale, il fatto punito dalle nuove norme incriminatrici sarebbe comunque diverso da quello punito dal diritto tributario come illecito amministrativo, differenziandosi sotto il profilo dei presupposti della condotta, richiedendo le fattispecie penali, rispettivamente, l'avvenuta certificazione delle ritenute e l'avvenuta presentazione della dichiarazione IVA, e del momento consumativo, annuale per i due illeciti penali e periodico (mensile o trimestrale) per l'illecito amministrativo. Principio quest'ultimo ribadito anche dopo l'entrata in vigore dell'illecito amministrativo introdotto dall'art. 27, comma 18, del D.L. 29 novembre 2008, n. 185 (conv. con modif. in legge 28 gennaio 2009, n. 2), che punisce l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute: anche nei rapporti fra la fattispecie di indebita compensazione e tale illecito amministrativo non è applicabile il principio di specialità di cui all'art. 19 d.lgs. n. 74, perché la fattispecie penale ha riguardo alla condotta, diversa ed ulteriore, consistente nell'omesso versamento dell'imposta dovuta (Cass., Sez. III, 11 novembre 2010, Ragosta e altri, in *Mass. Uff.* In dottrina, sul punto, BASILAVECCHIA, *Credito "riportato" ma inesistente: rilevanza penale dell'utilizzo*, in *Corr. trib.*, 2011, 212; SCARCELLA, *Estensibilità del reato di indebita compensazione di crediti iva anche ai casi di compensazione "verticale"*, in *Cass. pen.*, 2011, 4460; PERRONE, *Limiti di applicabilità del reato previsto dall'art. 10-quater del D.Lgs. n. 74 del 2000: un opinabile orienta-*

*mento della Suprema Corte*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 137; TODINI, *L'equivoco sulla compensazione mette a rischio il meccanismo della detrazione?*, in *Rass. trib.*, 2011, 1011).

3. Come detto, le Sezioni unite hanno ritenuto corretto il secondo orientamento sopra richiamato.

Il punto di partenza della decisione della Cassazione attiene alla dimostrazione di una differenza corrente fra l'illecito amministrativo di cui all'art. 13, co. 1, D.Lgs. 471 del 1997 e gli illeciti penali di cui ai citati artt. 10-*bis* e 10-*ter* d.lgs. 74/00 - cui deve aggiungersi, per le evidenti analogie fra le fattispecie, il reato di cui all'art. 10-*quater*. Secondo le Sezioni unite mentre gli illeciti penali richiedono, quale presupposto, l'avvenuta certificazione delle ritenute, ovvero la presentazione della dichiarazione annuale IVA - ovvero, nel nostro caso, l'eccezione di compensazione -, requisiti, invece, non necessari per l'integrazione degli illeciti amministrativi; ancora, gli illeciti penali prevedono una soglia di rilevanza, al di sotto della quale il fatto non integra la fattispecie, soglia non prevista dall'illecito amministrativo; infine, diverso è il termine per effettuare il versamento - la cui inosservanza determina l'integrazione dell'illecito -, che cade per il reato di omesso versamento delle ritenute, per il reato di omesso versamento dell'IVA e per il reato di omesso versamento delle imposte molti mesi dopo il termine previsto per i versamenti periodici presidiati dalla sanzione amministrativa.

Proprio tale diversità del fatto illecito induce le Sezioni unite a interpretare il rapporto fra illecito amministrativo e illeciti penali in termini di progressione criminosa e, dunque, a escludere che la concorrente applicazione di entrambi gli illeciti si ponga in contrasto col principio del *ne bis in idem* in materia penale.

Quanto alla violazione del principio di irretroattività della norma penale - che deriverebbe dall'applicazione delle nuove norme incriminatrici ai fatti di omesso versamento avvenuti in precedenza -, se è vero che, al momento della scadenza del "termine fiscale" per il versamento delle imposte relative all'anno 2006 i relativi reati non erano ancora stati introdotti, è però altrettanto vero che la condotta penalmente rilevante non è l'omesso versamento delle imposte (o, per rimanere ai casi considerati dalle Sezioni Unite, delle ritenute o dell'IVA) nel termine previsto dalla normativa tributaria, ma il mancato versamento delle imposte dovute in base alla dichiarazione annuale nel maggior termine stabilito dalle norme incriminatrici stesse e coincidente col termine per la presentazione della dichiarazione annuale.

Pertanto, concludono sul punto le Sezioni unite, il soggetto che aveva omesso le ritenute per il 2004, o l'IVA e le imposte dirette per il 2005 nel termine previsto per la normativa tributaria avrebbe avuto ancora, rispettivamente, fino al 31 ottobre (o 30 settembre, nel caso di presentazione del modello 770 semplificato) 2005, o fino al 27 dicembre 2006, la possibilità di assumere le proprie determinazioni in ordine all'effettuazione di un versamento che, in relazione alle ritenute da lui stesso certificate dopo l'entrata in vigore della norma penale, o al *quantum* di IVA o di imposta diretta risultante dalla dichiarazione annuale da lui stesso presentata, mantenesse l'omissione non oltre la soglia di €. 50.000,00. La risoluzione di non provvedere al versamento dell'imposta, che dà luogo alla commissione del reato, si colloca, dunque, in un'epoca ampiamente successiva alla introduzione della nuova fattispecie incriminatrice, alla quale non può, pertanto, attribuirsi un effetto retroattivo (nello stesso senso, cfr. Corte cost., ordinanze n. 25 del 2012 e n. 224 del 2011, che hanno dichiarato la manifesta infondatezza della questione relativa all'art. 10-ter d.lgs. 74 del 2000).

4. In entrambe le decisioni, la Cassazione dedica alcune riflessioni anche alla definizione dell'elemento psicologico richiesto per la sussistenza dei due reati fiscali sopra menzionati, precisando che il dolo generico richiesto dalla norma incriminatrice può essere escluso, in casi di omesso versamento delle ritenute del 2004 o dell'IVA del 2005, sulla scorta di valutazioni connesse al divario temporale fra il momento di effettuazione delle ritenute, o la maturazione del debito IVA e l'introduzione della norma penale.

Come è noto, secondo una pacifica giurisprudenza, l'obbligo di versare le ritenute e l'IVA è collegato ad attività svolte dal contribuente nel corso dell'anno – ovvero l'erogazione degli emolumenti ai collaboratori ed il compimento delle operazioni imponibili per quanto riguarda il debito IVA. – di modo che il contribuente è chiamato ad accantonare nel corso dell'anno le somme dovute all'erario, nonché a riscuotere l'IVA dagli acquirenti dei beni o dei servizi, organizzando le risorse disponibili in modo da poter adempiere all'obbligazione tributaria; se, per qualsivoglia ragione, non si organizza in questi termini e quindi alla scadenza del termine per il versamento si trova nell'oggettiva impossibilità di adempiere al proprio obbligo tributario, non potrà essere invocata la crisi di liquidità per escludere la colpevolezza (Cass., Sez. III, 26 maggio 2010, Olivieri, in *Mass. Uff.*; Id., Sez. III, 6 marzo 2013, Di Vora, in *Mass. Uff.*). Tuttavia, nel caso delle ritenute operate nel corso del 2004 e del debito IVA insorto nel corso del 2005, il contribuente non è stato messo nelle condizioni di sapere per tempo che la mancata organizzazione delle risorse

per l'adempimento degli obblighi di versamento l'avrebbe potuto esporre al rischio di rispondere penalmente dell'eventuale omissione, in quanto la nuova norma incriminatrice è stata introdotta alla fine dello stesso anno fiscale (nel caso delle ritenute), o addirittura nel corso dell'anno successivo (nel caso dell'IVA). Pertanto, la colpevolezza deve ritenersi esclusa, affermano le Sezioni unite, *«nel caso in cui l'omissione del versamento nella misura prevista al momento della scadenza del termine annuale rinviene la sua ragione esclusiva e non più ovviabile in un comportamento colpevole interamente posto in essere "prima" dell'introduzione della norma penale, quando le conoscibili e prevedibili conseguenze di esso consistevano solo in una sanzione amministrativa»* (trattasi peraltro di tesi propugnata fortemente in dottrina, cfr.. Valsecchi, *Le Sezioni Unite chiamate a decidere dell'applicabilità del delitto di omesso versamento delle ritenute certificate alle omissioni relative all'anno 2004*, in [www.dirittopenalecontemporaneo.it](http://www.dirittopenalecontemporaneo.it); Id., *Delitto di omesso versamento dell'IVA (art. 10-ter d.lgs. 74 del 2000) e (non) rimproverabilità dell'amministratore della società insolvente: qualche spunto di riflessione*, ivi). Concludendo, in generale, in ordine all'accertamento dell'elemento psicologico dei reati in oggetto, le Sezioni unite formulano il seguente principio di diritto (evidentemente valido anche per i fatti di omesso versamento delle ritenute e dell'IVA relative ad anni diversi dal 2004 e 2005): *«Non può [...] essere invocata, per escludere la colpevolezza, la crisi di liquidità del soggetto attivo al momento della scadenza del termine lungo, ove non si dimostri che la stessa non dipenda dalla scelta (protrattasi, in sede di prima applicazione della norma, nel 2005 [per il delitto ex art. 10-bis d.lgs. 74/00, ovvero] nella seconda metà del 2006 [per il delitto ex art. 10-ter d.lgs. 74/00]) di non far debitamente fronte alla esigenza predetta»*.

Anche sotto questo profilo, dunque, i ricorsi degli imputati in entrambi i procedimenti vengono rigettati, in quanto l'allegazione dei ricorrenti relativa all'impossibilità di adempiere *«non reca[va] [...] indicazioni specifiche né concrete atte a ravvisare una reale impossibilità incolpevole all'adempimento ovvero a ricondurre la causa esclusiva dell'inadempimento a condotte tenute prima del 2005 [in relazione alle ritenute del 2004, ovvero] prima del secondo semestre del 2006 [in relazione all'IVA del 2005]»*.