

PENALE TRIBUTARIO

Non punibilità in omesso versamento soggetta a preclusioni

di Angelo Ginex

In tema di reati tributari, i soggetti che alla data di entrata in vigore delle modifiche legislative di cui al **D.Lgs. 158/2015** hanno pendenti procedimenti inerenti ai reati di cui agli [articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater D.Lgs. 74/2000](#) possono avvantaggiarsi della speciale **causa di non punibilità del pagamento integrale** dell'imposta, stabilita dall'[articolo 13 D.Lgs. 74/2000](#), entro la **prima udienza utile** successiva all'entrata in vigore della novella. È questo il principio sancito dalla **Corte di Cassazione** con **sentenza n. 8521 del 21.02.2019**.

La vicenda muove dalla condanna del legale rappresentante di una società per **omesso versamento di Iva**, ex [articolo 10-ter D.Lgs. 74/2000](#), confermata poi in appello dai giudici di seconde cure.

Avverso detto provvedimento di condanna il reo proponeva, dunque, **ricorso per cassazione ex articolo 606, comma 1, lett. b) e d), c.p.p.** per erronea applicazione dell'[articolo 13, comma 3, D.Lgs. 74/2000](#) e per errata valutazione di prove da essa addotte in giudizio.

In particolare, stando alle doglianze del ricorrente, i giudici del gravame avrebbero errato nel non considerare che, in forza dell'accoglimento di un'istanza di rateizzazione e del pagamento di undici rate, **il debito residuo era sceso al di sotto della soglia di punibilità** modificata in aumento dall'[articolo 8 D.Lgs. 158/2015](#).

Quanto, invece, all'erronea applicazione della **causa di non punibilità** prevista ex [articolo 13, comma 3, D.Lgs. 74/2000](#), l'imputato deduceva che **alla data di apertura del dibattimento il debito tributario era in via d'estinzione**, sulla scorta dell'assolvimento di più di metà delle rate previste dal piano di rateazione concessogli.

I giudici avrebbero dovuto, pertanto, concedere un **termine sospensivo di 3 mesi per l'integrale estinzione del debito residuo**.

I Supremi giudici, tuttavia, dichiarando **inammissibile il ricorso** del reo, hanno preliminarmente ribadito che per i reati di omesso versamento **le vicende successive alla commissione del reato non possono incidere sulla sua esistenza**.

Le **condotte riparatorie**, dunque, non possono essere **prese in considerazione** ai fini della determinazione della soglia di punibilità, ma unicamente ai fini dell'applicazione della **causa di non punibilità** di cui all'[articolo 13 D.Lgs. 74/2000](#), purché le stesse siano avvenute entro i **rigorosi termini** posti dalla medesima norma.

Ciò, in quanto il reato di cui all'[articolo 10-ter D.Lgs. 74/2000](#) è **unisussistente**, ha natura **omissiva** e **istantanea** e **si consuma** con l'inutile decorso del termine previsto per il **pagamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta dell'anno successivo** (Cfr., **Cass., sent. 8352/2014**).

Nel merito, invece, essi hanno definito i **termini di applicabilità** della causa di non punibilità del **pagamento integrale** dell'imposta, specie in relazione a quei **procedimenti** che erano **già pendenti** alla data di entrata in vigore del **D.Lgs. 158/2015** riformatore.

Più precisamente, l'[articolo 13 D.Lgs. 74/2000](#) ante-riforma identificava un'attenuante laddove il reo, prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, avesse estinto i debiti tributari nelle forme previste dalla legge, ossia conciliazione, adesione o ravvedimento operoso.

Senonché, gli effetti della norma *de qua* sono stati potenziati dal **D.Lgs. 158/2015**, il quale ha stabilito un'**esclusione della punibilità** basata sugli stessi presupposti fattuali e sugli stessi termini preclusivi precedentemente previsti dal legislatore, ossia **entro la dichiarazione di apertura del dibattimento**.

Per i **procedimenti pendenti** alla data di entrata in vigore della novella legislativa, invece, la **fruibilità** del beneficio è stata successivamente **estesa in via pretoria**, al fine di evitare violazioni del principio di uguaglianza sancito dall'[articolo 3 Cost.](#)

Ad ogni modo, diversamente da quanto preliminarmente statuito dai Supremi giudici, i quali ammettevano l'utilizzo della causa di non punibilità fino all'intervento del giudicato, è stato successivamente precisato che **l'applicabilità dell'istituto soffre come limite temporale la prima udienza utile successiva al 22 ottobre 2015**, data di entrata in vigore della norma (Cfr., **Cass., sent. 30139/2017**).

Diversamente opinando, infatti, si originerebbe un'ipotesi di discriminazione rovesciata.

In definitiva, l'imputato ha l'onere di far rilevare in giudizio la propria non punibilità derivante dall'**integrale estinzione** del debito tributario entro il termine stringente della **prima udienza utile**, non essendo possibile opporre un procedimento di estinzione non ancora concluso, come ammesso nel caso di specie dal ricorrente.



Seminario di specializzazione

**SOVRAINDEBITAMENTO: LE PROCEDURE DI COMPOSIZIONE DELLA CRISI
ALLA LUCE DELLE NOVITÀ DEL CODICE DELLA CRISI E DELL'INSOLVENZA**

Scopri le sedi in programmazione >