



48375-18

**REPUBBLICA ITALIANA**  
In nome del Popolo Italiano  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
TERZA SEZIONE PENALE

Composta da

Piero Savani - Presidente -  
Vito Di Nicola  
Luca Semeraro  
Emanuela Gai - Relatore -  
Fabio Zunica

Sent. n. 2648  
UP - 13/07/2018  
R.G.N. 5937/2018

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sui ricorsi proposto da

1. (omissis)
2. (omissis)

avverso la sentenza del 25/10/2017 della Corte d'appello di Genova

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;  
udita la relazione svolta dal consigliere Emanuela Gai;  
udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Paolo Canevelli, che ha concluso chiedendo l'annullamento senza rinvio perché il fatto non sussiste;  
udito per l'imputato l'avv. (omissis) che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

**RITENUTO IN FATTO**

1. Con sentenza del 25 ottobre 2017, la Corte d'appello di Genova ha assolto (omissis) e (omissis) dal reato di cui all'art. 10-ter d.lgs 10 marzo 2000, n. 74, perché, nelle rispettive qualità di legale rappresentante del (omissis) (omissis), il primo, e amministratore delegato, il secondo, omettevano di versare all'erario, entro il termine per il versamento dell'acconto

per il periodo successivo, l'IVA dovuta sulla base della dichiarazione annuale relativa all'anno 2011, per un ammontare di € 8.027.772,00, perché non punibili ex art. 13 d.lgs 10 marzo 2000, n. 74.

1.1. Dava atto la sentenza impugnata che a seguito di rinvio del processo, su istanza dei difensori, per consentire agli imputati di completare i previsti pagamenti rateali del debito tributario, giusto accordo con l'Agenzia delle entrate, e, verificato l'integrale pagamento delle venti rate, gli imputati non erano punibili ai sensi dell'art. 13 del d.lgs n. 74 del 2000, stante l'estinzione del debito tributario.

2. Avverso la sentenza hanno presentato ricorsi gli imputati, a mezzo del difensore di fiducia, e ne hanno chiesto l'annullamento per i seguenti motivi enunciati nei limiti strettamente necessari per la motivazione, come disposto dall'art. 173, comma 1, disp. att., cod. proc. pen.:

2.1. Con il primo motivo denunciano la violazione di legge in relazione all'art. 10-ter d.lgs 10 marzo 2000, n. 74 e vizio di motivazione.

Premettono i ricorrente che la società (omissis), avendo maturato un debito tributario ai fini IVA, per l'anno 2011, aveva depositato in data 17/12/2012 e, dunque, prima della scadenza del termine per l'adempimento, istanza presso l'Amministrazione finanziaria per la definizione del debito, ottenendo positiva risposta con la quale l'Amministrazione invitava gli imputati a regolarizzare la posizione versando la somma di € 9.167.348,71, comprensiva di debito e sanzioni, con soluzione unica o rateizzando il debito in venti rate, e che la società aveva optato per il pagamento rateale provvedendo, sempre prima della scadenza, al versamento della prima rata del debito.

In tale situazione di fatto, sostengono i ricorrenti che l'accordo raggiunto tra i debitori e l'erario realizzerebbe una novazione del debito e, pertanto, se concluso antecedentemente alla scadenza del termine per l'adempimento, determinerebbe l'inapplicabilità della fattispecie di cui all'art. 10-ter d.lgs 10 marzo 2000, n. 74.

Secondo i ricorrenti, in virtù della conclusione dell'accordo tra contribuente e Amministrazione finanziaria per il pagamento rateale del debito, prima della scadenza del termine previsto dalla norma di legge, non si potrebbe più ravvisare la condotta omissiva, né parlare di inadempimento posto che il debito originario sarebbe stato sostituito da quello oggetto dell'accordo. L'accordo novativo determinerebbe un nuovo debito, sicché non potrebbe più ritenersi sussistente una condotta omissiva penalmente sanzionata.

2.2. Con il secondo motivo deducono la violazione di legge e il vizio di motivazione in relazione all'art. 51 cod.pen.

Sotto un primo profilo, l'accordo novativo del debito avrebbe come conseguenza l'assenza di lesione del bene giuridico protetto.

Sotto un secondo profilo, sarebbe contrario a diritto e logica ritenere che un soggetto possa essere sanzionato in sede penale per avere esercitato un diritto potestativo (quello di concludere un accordo per il pagamento del debito tributario con l'amministrazione finanziaria) riconosciuto da una norma extrapenale e, nonostante, ciò sanzionarlo per la condotta omissiva.

2.3. Con il terzo motivo deducono la violazione di legge e il vizio di motivazione in relazione all'elemento soggettivo del reato, non avendo gli imputati avuto la coscienza e volontà di violare il precetto, ma avendo agito concretamente per adempiere al dettato normativo.

3. Il Procuratore Generale ha concluso chiedendo l'annullamento senza rinvio perché il fatto non sussiste.

### **CONSIDERATO IN DIRITTO**

4. I ricorsi sono, sotto tutti i profili devoluti, infondati e vanno, pertanto, rigettati.

Secondo la prospettazione dei ricorrenti, incontestati i presupposti di fatto per l'applicazione della causa di non punibilità ex art. 13 del d.lgs 10 marzo 2000, n. 74, operata dalla corte territoriale, l'accordo raggiunto tra i debitori e l'erario realizzerebbe una novazione del debito e, pertanto, se concluso antecedentemente alla scadenza del termine per l'adempimento, determinerebbe l'inapplicabilità della fattispecie di cui all'art. 10- *ter* d.lgs 10 marzo 2000, n. 74. Non sarebbe più configurabile la condotta sanzionata dall'art. 10- *ter* d.lgs 10 marzo 2000, n. 74, non essendovi più l'obbligazione tributaria omessa per effetto dell'accordo novativo; alla obbligazione originaria si sarebbe sostituita quella oggetto dell'accordo per cui non sarebbe più configurabile l'omissione punibile.

5. La tesi difensiva non è fondata.

Deve rammentarsi, in primo luogo, che il reato di omesso versamento dell'Iva è un reato unisussistente che si consuma al momento della scadenza del termine per l'adempimento del versamento (entro il termine del versamento dell'acconto per il periodo di imposta dell'anno successivo).

L'art. 13 d.lgs 10 marzo 2000, n. 74, come modificato ad opera dell'art. 11 della legge n. 158 del 2015 «Causa di non punibilità» recita: "I reati di cui agli artt. 10 - *bis*, 10- *ter* e 10 *quater* d.lgs 10 marzo 2000, n. 74, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti

tributari, comprese le sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche se a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previsto dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso".

Mentre in precedenza l'art. 13 del d.lgs. n. 74 del 2000, rubricato "Circostanza attenuante. Pagamento del debito tributario", prevedeva che "le pene previste per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie", ora, a seguito della novella legislativa del 2015, il pagamento integrale del debito tributario, per effetto dell'accordo del contribuente con l'amministrazione finanziaria, integra la speciale causa di non punibilità introdotta dal novellato art. 13 cit.

6. Deve poi rammentarsi che, sotto il profilo della qualificazione dell'accordo tra debitore e Amministrazione finanziaria, questa Corte aveva affermato, prima della modifica legislativa del 2015, che, in tema di omesso versamento dei contributi previdenziali, la rateizzazione, rimodulando la scadenza dei debiti che viene scansionata nel tempo in corrispondenza ai termini di scadenza delle singole rate, comporta l'estinzione dell'obbligazione originaria e la contestuale costituzione di una nuova obbligazione che viene a sostituirsi a quella preesistente secondo lo schema civilistico della novazione (Sez. 3, n. 32598 del 16/05/2014, PG in proc. Guercio, non mass.).

Con una recente sentenza, il principio è stato ribadito con riferimento alla fattispecie di omesso versamento dell'Iva, ed è stato affermato che la rateizzazione per effetto dell'accordo intervenuto con l'Agenzia delle Entrate, quantunque comporti, attraverso la rimodulazione della scadenza del debito che viene scansionata nel tempo in corrispondenza ai termini delle singole rate, l'estinzione dell'obbligazione originaria e la contestuale costituzione di una nuova obbligazione che viene a sostituirsi a quella preesistente secondo lo schema civilistico della novazione, non interferisce, tuttavia, sul profilo penale in cui l'esistenza del reato si perfeziona con il mancato versamento dell'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale nel termine previsto per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo. In tale pronuncia è stato chiarito che soltanto nell'ipotesi in cui attraverso il pagamento rateale ovvero in unica soluzione venga integralmente saldato il debito tributario anteriormente all'apertura del dibattimento che opera la speciale causa di non punibilità di cui all'art. 13 primo comma d. lgs 74/2000, introdotta con il

d.lgs.158/2015 quale beneficio premiale per la condotta di quei contribuenti che provvedano alla piena soddisfazione dell'erario prima del processo penale (Sez. 3, n. 16297 del 27/02/2018, De Sarlo, non mass.). La sentenza non affronta, in quanto non era rilevante per il caso in scrutinio, il profilo ora sollevato dai ricorrenti secondo cui la realizzazione di un accordo novativo prima della scadenza comporterebbe l'estinzione dell'obbligazione originaria con la conseguente insussistenza dell'omissione punita ex art 10- ter d.lgs 10 marzo 2000, n. 74.

A completare la disamina della giurisprudenza, rileva il Collegio il difforme indirizzo espresso dalla giurisprudenza tributaria della Corte di legittimità che esclude il carattere novativo dell'accordo (Sez. 5, n. 13244/2015; Sez. 5, n. 23051/2015), indirizzo ermeneutico seguito dalla Corte d'appello genovese.

7. Sulla scorta dell'esegesi dei contrapposti orientamenti, ritiene il Collegio che, anche a seguire l'indirizzo ermeneutico che attribuisce l'effetto novativo dell'obbligazione a seguito dell'accordo, non si pervenga alle conseguenze giuridiche da costoro argomentate.

Ritiene il Collegio che anche ad ammettere una novazione dell'obbligazione, essa rimane consegnata nell'ambito tributario e resta priva di effetto nell'ambito penale e ciò trova dimostrazione, come osservato dai giudici genovesi, nella previsione legislativa della speciale causa di non punibilità, introdotta per effetto di una disposizione di legge nel 2015, in forza della quale il pagamento integrale, per effetto dell'accordo con l'Amministrazione finanziaria, costituisce una causa di non punibilità.

In altri termini, solo per effetto della espressa previsione normativa, il pagamento integrale del debito tributario, alle condizioni previste, è causa di non punibilità dell'omissione del versamento dell'imposta che si è consumata alla data di scadenza per l'adempimento.

Ciò che prima costituiva una circostanza attenuante è stato elevato a causa di non punibilità del reato, causa di non punibilità che, per sua natura, non incide sulla struttura del reato né sulla illiceità della condotta e rende del tutto ininfluenza, sul piano penale, la disamina della qualificazione quale accordo novativo dell'accordo intervenuto tra debitore e amministrazione finanziaria per l'estinzione del debito tributario.

8. Le cause di non punibilità, a differenza delle cause di giustificazione che elidono l'illiceità o antigiusuridicità della condotta rendendo inapplicabile qualsiasi tipo di sanzione, rappresentano una causa sopravvenuta di esclusione della punibilità di un reato già consumato del quale vengono eliminati gli effetti (irrogazione della sanzione).

Conseguentemente, il reato di omesso versamento dell'Iva è integrato dall'omissione del versamento dalla data di scadenza e l'integrale pagamento del debito tributario, per effetto dell'accordo con l'Amministrazione finanziaria, sia con pagamento integrale che rateale, costituisce causa di non punibilità del fatto commesso esentando gli autori dall'irrogazione della sanzione penale prevista dalla norma incriminatrice.

La corte territoriale, preso atto dell'integrale pagamento del debito tributario come rimodulato nelle modalità solutorie con l'amministrazione finanziaria, ha correttamente applicato la speciale causa di non punibilità prevista dall'art. 13 del d.lgs 10 marzo 2000, n. 74 e li ha dichiarati non punibili per tale causa.

9. Consegue che anche il secondo motivo di ricorso, sotto tutti i profili devoluti, è infondato. La previsione della non punibilità del fatto, lascia immutata illiceità della condotta di reato, dunque non configurarsi né l'assenza di lesione del bene giuridico, né essere scriminata la condotta in presenza della causa di giustificazione dell'esercizio del diritto ex art. 51 cod.pen.

10. Alla stessa sorte non si sottrae il terzo motivo.

Va, anzitutto, ricordato che il debito verso il fisco relativo ai versamenti Iva è collegato al compimento delle operazioni imponibili, sicché ogni qualvolta il soggetto d'imposta effettua tali operazioni riscuote già (dall'acquirente del bene o del servizio) l'Iva dovuta e deve, quindi, tenerla accantonata per l'Erario, organizzando le risorse disponibili in modo da potere, alla scadenza, adempiere all'obbligazione tributaria (*ex plurimis*, Sez. U, n. 37424 del 28/03/2013, Romano, Rv. 255757-255758, non mass. sul punto).

Questa Corte di legittimità ha con orientamento costante affermato che l'elemento soggettivo del reato in esame è costituito dal dolo generico, inteso quale mera consapevolezza dell'illiceità della condotta omissiva finale, senza cioè essere caratterizzato da una specifica finalità di evasione (non richiedendo la norma, quale ulteriore requisito, un atteggiamento antidoveroso di volontario contrasto con il precetto violato: Sez. 3, n. 8352 del 24/06/2014 - dep. 25/02/2015, Schirosi, Rv. 263127). Ciò che rileva è l'esistenza concreta della possibilità di adempiere il pagamento, costituita dalla riscossione dell'IVA dalla controparte, dell'operazione commerciale in relazione alle prestazioni fatturate e dal suo doveroso accantonamento in vista della scadenza del debito erariale, che costituisce, come già affermato da questa Corte, indefettibile presupposto della sussistenza della volontà in capo al soggetto obbligato. I ricorrenti non hanno mai indicato cause impeditive della possibilità di adempimento dell'obbligazione nel termine, essendosi limitati ad agire nell'ambito tributario concludendo un accordo

in vista della rateizzazione del debito, situazione che li rendeva perfettamente consapevoli della volontaria omissione del versamento entro il termine di legge. Oltre tutto si consideri che all'epoca del fatto (27/12/2012) il pagamento integrale del debito tributario costituiva unicamente una circostanza attenuante.

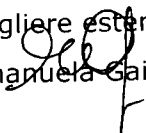
11. I ricorsi devono, pertanto, essere rigettati e i ricorrenti condannati al pagamento delle spese processuali.

**P.Q.M.**

Rigetta i ricorsi e condanna i ricorrenti al pagamento delle spese processuali.

Così deciso il 13/07/2018

Il Consigliere estensore  
Emanuela Gai



Il Presidente  
Piero Savani

