



14956-24

REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

TERZA SEZIONE PENALE

Composta da

Gastone Andreazza - Presidente -
Aldo Aceto
Luca Semeraro
Emanuela Gai - Relatore -
Enrico Mengoni

AA
Sent. N. 320
pd - 14/02/2024
R.G.N. 37447/2023

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da
Procuratore Generale presso la Corte d'appello di Trieste

nel procedimento nei confronti di



avverso la sentenza del 27/04/2023 della Corte d'appello di Trieste

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;
udita la relazione svolta dal consigliere Emanuela Gai;
letta la requisitoria del Pubblico ministero, Fulvio Baldiche ha concluso chiedendo l'annullamento con rinvio;
letta la memoria difensiva depositata nell'interesse di  con la quale, premesso che l'imposta il cui versamento era stato omesso nei termini di legge era stata successivamente pagata integralmente dalle Curatele dei due fallimenti, ha chiesto il rigetto del ricorso del P.G. o in subordina, chiede di sollevare incidente di illegittimità costituzionale del disposto degli art. 10 ter e 13 del D. L.vo 74/2000 in coordinamento con l'art. 23 del D.L. 30 marzo 23 n. 34 per irrazionale e irragionevole disparità di trattamento tra colui che abbia pagato sic

4

ref

et simpliciter il debito di imposta sul valore aggiunto prima della pronuncia della sentenza d'appello e colui che lo abbia effettuato facendo ricorso alla procedura prevista dall'art. 1 della L. 29 dicembre 2022 n. 197.

RITENUTO IN FATTO

1. Con l'impugnata sentenza, la Corte d'appello di Trieste, in riforma della sentenza emessa dal Tribunale di Udine con cui gli imputati [REDACTED] erano stati ritenuti responsabili, in concorso tra loro, del reato di cui all'art. 10 *ter* d.lgs. 74/2000, perché, nelle rispettive qualità di amministratore di diritto e di fatto ricoperte in seno alle società [REDACTED] cons. r.l. (capo a) e [REDACTED] S.p.a. (capo c), avevano omesso di versare l'IVA dovuta per l'anno d'imposta 2014, per un ammontare complessivo di euro 643.292,00 (capo a) e 1.560.461,00 (capo c), ha dichiarato non doversi procedere nei confronti degli stessi perché non punibili ai sensi dell'art. 23 del d.l. 30 marzo 2023, n. 34, conv. con mod. con la l. n. 56 del 2023, con conseguente revoca della confisca disposta in primo grado e restituzione di quanto in sequestro agli aventi diritto.

La corte territoriale, nel disattendere le censure di merito in punto affermazione della responsabilità penale, ha, tuttavia, applicato nel caso di specie la causa speciale di non punibilità introdotta dall'art. 23 del d.l. 34/2023, atteso che, a seguito delle indagini espletate dalla Guardia di finanza, era risultata accertata l'integrale soddisfazione del debito IVA per l'anno d'imposta 2014 di entrambe le società, all'esito di una procedura agevolata (c.d. rottamazione dei ruoli) di cui all'art. 1, co. 206-212 della legge n. 197 del 2022, ossia una delle procedure alla cui positiva conclusione era applicabile la causa di non punibilità in esame.

2. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione il Procuratore generale presso la Corte d'appello di Trieste, affidandolo ad un unico motivo, mediante il quale si censura l'erronea applicazione dell'art. 23, d.l. 34/2023, convertito con modificazioni dalla legge 26 maggio 2023, n. 56.

Secondo il Procuratore generale, nel caso in esame non sussisterebbero le condizioni per applicare la causa speciale di non punibilità recentemente introdotta dal legislatore. L'applicazione di detta causa risulta, infatti, correlata all'esito positivo, debitamente attestato dall'Amministrazione finanziaria, di una delle procedure di definizione agevolata previste dalla legge 29 dicembre 2022, n. 197 (c.d. legge di bilancio 2023).

Si tratterebbe, dunque, di una norma di carattere eccezionale, implicante una deroga al principio fondamentale *nullum crimen sine poena*, che, come tale, non può trovare applicazione in via analogica.

La *ratio* sottesa all'introduzione di tale causa di non punibilità andrebbe rintracciata non tanto nell'esigenza di offrire una generica sanatoria penale con

effetto retroattivo per coloro che, non ancora condannati in grado di appello, abbiano definito le loro pendenze tributarie oltre il termine di cui all'art. 13 d.lgs. 74/2000, bensì nell'intenzione di incentivare, attraverso una misura premiale, l'utilizzo delle procedure disciplinate dalla legge 197/2022.

Nel caso di specie, diversamente da quanto sostenuto dalla Corte territoriale, non sarebbe stata attivata nessuna delle procedure previste dalla legge di bilancio 2023. Il riferimento alla procedura agevolata della c.d. rottamazione dei ruoli di cui all'art. 1, co. 206-212 della legge 197/2022 sarebbe, invero, erroneo, atteso che le disposizioni richiamate dalla Corte disciplinano la definizione delle controversie pendenti di fronte alle Corti di Giustizia tributaria mediante accordo conciliativo raggiunto ai sensi dell'art. 48, d.lgs. 546/1992, fattispecie pacificamente estranea al caso in esame, in cui l'omesso versamento delle imposte dovute a titolo di IVA non ha determinato alcun contenzioso avanti al Giudice tributario.

A prescindere dal riferimento normativo inesatto, il Procuratore generale evidenzia come, in ogni caso, le procedure denominate nella prassi di "rottamazione", disciplinate anche dalla legge 197/2022, non avrebbero alcuna attinenza al caso in esame, atteso che, (i) la procedura di stralcio dei debiti fino a 1.000 euro, disciplinata dall'art. 1, co. 222-230, legge 197/2022, risulterebbe chiaramente incompatibile con l'ammontare degli omessi versamenti contestati alle due società, (ii) la procedura di definizione agevolata dei carichi, disciplinata dall'art. 1, co. 231-252, presuppone la presentazione di un'apposita domanda, con modalità telematiche, entro il 30 giugno 2023, di cui non v'è traccia in atti.

A sostegno dell'estraneità del caso di specie alla disciplina della c.d. tregua fiscale, si mette in luce, altresì, il fatto che il funzionario dell'Agenzia delle Entrate, ascoltato dalla Corte all'udienza del 31 gennaio 2023, avrebbe riferito di non essere a conoscenza dei versamenti eseguiti, laddove la positiva attestazione di regolare esaurimento della procedura di definizione agevolata costituisce un passaggio essenziale per l'applicazione della causa di non punibilità, ai sensi dell'art. 23, co. 3, d.l. 34/2023. Inoltre, emergerebbe con chiarezza dagli atti del processo come, in realtà, si sarebbe proceduto al pagamento dei debiti tributari in epoca anteriore all'entrata in vigore della stessa legge di bilancio 2023.

Per tali ragioni, la decisione della Corte territoriale, seppur condivisibile quanto alla revoca della confisca, sarebbe censurabile in ordine alla declaratoria di non punibilità, difettando radicalmente i presupposti di applicazione della causa speciale di non punibilità ex art. 23 d.l. 34/2023.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è fondato.

L'art. 23 del d.l. 30 marzo 2023, n. 34, conv. con la legge 26 maggio 2023, n. 56, ha introdotto una nuova causa di non punibilità che espressamente qualifica come "speciale".

Detta disposizione, già oggetto di conversione in legge, operata dalla l. 26 maggio 2023, n. 56 (in G.U. 29/05/2023, n. 124), prevede infatti al comma 1 che i "reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, non sono punibili quando le relative violazioni sono correttamente definite e le somme dovute sono versate integralmente dal contribuente secondo le modalità e nei termini previsti dall'articolo 1, commi da 153 a 158 e da 166 a 252, della legge 29 dicembre 2022, n. 197, purché le relative procedure siano definite prima della pronuncia della sentenza di appello".

La nuova causa di non punibilità si affianca a quella prevista dall'art. 13 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, introdotta con la legge n. 158 del 2015 che non è interessata dalla nuova normativa. Anche per la causa di non punibilità di nuovo conio, essa consegue al pagamento del debito tributario, come già quella prevista dall'art. 13 rispetto alla quale la nuova disposizione presenta alcuni elementi comuni ed alcuni elementi diversi.

Tra gli elementi comuni vi sono gli stessi reati per i quali opera, tra cui l'art. 10-ter d.lgs 10 marzo 2000, n. 74.

Entrambe le disposizioni, inoltre, operano in presenza del medesimo presupposto dell'integrale versamento degli importi dovuti dal contribuente, che deve intervenire entro un certo termine individuato in rapporto al procedimento penale.

Divergono le due previsioni quanto al termine entro cui deve intervenire il pagamento, rispetto al quale quello introdotto dall'art. 23 è più ampio, dovendo il pagamento intervenire prima della pronuncia della sentenza in grado di appello, e in relazione alle particolari modalità e termini per il pagamento del debito tributario che l'art. 23 legge n. 56 del 2023 collega alla definizione delle violazioni e al versamento dei contributi "secondo le modalità e nei termini previsti dall'articolo 1, commi da 153 a 158 e da 166 a 252, della legge 29 dicembre 2022, n. 197", cioè secondo l'articolata disciplina introdotta dalla legge di bilancio.

Sotto quest'ultimo profilo, l'art. 23 si applica in presenza di versamento del debito "secondo le modalità e nei termini previsti dall'articolo 1, commi da 153 a 158 e da 166 a 252, della legge 29 dicembre 2022, n. 197".

In ragione di queste differenze la causa di non punibilità di nuovo conio si affianca a quella già prevista dall'art. 13 d.lg n. 74 del 2000, non essendo qualificabile quale estensione della causa di non punibilità, già prevista dall'art. 13 cit. È proprio il riferimento alle "modalità" e ai "termini" indicati nei citati commi

che delinea una nuova causa di non punibilità avente presupposti specificatamente indicati che viene ad affiancare quella generale prevista dall'art. 13 cit. e che non viene in rilievo in questa sede non potendo trovare applicazione per assenza dei presupposti.

È sufficiente leggere il tenore dei commi da 153 a 158 e da 166 a 252 dell'art. 1 della legge 29 dicembre 2022, n. 197 per cogliere la diversità delle due previsioni e della non applicabilità della causa di non punibilità introdotta dall'art. 23 del d.l. 30 marzo 2023, n. 34, conv. con la legge 26 maggio 2023, n. 56, ai fatti per cui è processo che riguardano, si rammenta, l'omesso versamento iva per l'anno 2014, dovuto sulla base della dichiarazione.

La legge di bilancio 2023 (legge n. 197 del 2022) ha introdotto uno strumentario di norme che permette ai contribuenti di definire con modalità agevolate, e dunque in deroga alle regole ordinarie, la pretesa tributaria ovvero il relativo contenzioso.

2. Per quanto qui di interesse, il richiamo normativo, da parte della Corte d'appello per individuare i presupposti applicativi della causa di non punibilità (pag. 8 sentenza di appello), all'art. 1, co. 206-212 legge di bilancio 2023 risulta non corretto, come evidenzia il ricorrente.

Non sono invocabili le disposizioni richiamate dai giudici della corte territoriale e segnatamente l'art. 1 commi 206-212 della l. n. 197 del 2022 poiché disciplinano le controversie pendenti innanzi alle Corti di Giustizia tributaria mediante accordo conciliativo raggiunto ai sensi dell'art. 48 del d.lgs n. 546 del 1992, fattispecie estranea al caso in esame in cui il mancato versamento delle somme di denaro dovute a titolo di Iva non ha generato alcun contenzioso davanti al giudice tributario. Risulta poi incompatibile il richiamo all'art. 1 commi 222-230 della citata legge tenuto conto dell'ammontare del debito tributario delle due società, né allo stesso modo non risulta dalla motivazione della sentenza impugnata la ricorrenza dei presupposti della definizione agevolata dei carichi disciplinata dall'art. 1, commi 231-252.

In conclusione, risulta fondata la violazione di legge dedotta dal Procuratore generale laddove i giudici territoriale hanno applicato la speciale causa di non punibilità sul rilievo che era accertato che il debito Iva delle due società, relativo all'anno 2014, era stato integralmente soddisfatto all'esito di procedura agevolata di cui all'art. 1 commi 206-212 della l. n. 197 del 2022, oltretutto, in un contesto nel quale, come riferito nella memoria depositata in atti nel giudizio di legittimità, il pagamento del debito tributario era avvenuto da parte delle Curatele fallimentari a seguito della liquidazione della massa attiva delle due società.

3. La sentenza va, pertanto, annullata con rinvio ad altra Sezione della Corte d'appello di Trieste per nuovo giudizio nel quale rinnoverà la valutazione della

sussistenza dei presupposti per l'applicazione della fattispecie alla luce delle circostanze concrete, tenuto conto dei principi di diritto sopra enunciati.

Infine, ritiene il Collegio che la questione di legittimità costituzionale dell'art. 23 del d.l. 30 marzo 2023, n. 34, conv. con la legge 26 maggio 2023, n. 56, per contrasto con il principio di eguaglianza nel riconoscere la causa di non punibilità al contribuente che ha estinto il debito tributario prima della conclusione del processo di appello, alle più favorevoli condizioni introdotte dopo la pandemia, e negarla al contribuente che ha raggiunto lo stesso risultato, avendo pagato il debito, senza potersi giovare delle agevolazioni introdotte con le richiamate disposizioni della l. 29 dicembre 2022, n. 197, è manifestamente infondata atteso che "appartiene alla discrezionalità del legislatore stabilire per quali periodi fiscali e a quali condizioni possa riconoscersi rilievo, a fini di esclusione della punibilità, del pagamento del debito tributario secondo scelte di politica legislativa che non appaiono manifestamente irragionevoli. La differenza di trattamento che la difesa ritiene in violazione del principio di eguaglianza trova la sua giustificazione dalla dichiarata intenzione del legislatore di adottare "Misure urgenti a sostegno delle famiglie e delle imprese per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale, nonché in materia di salute e adempimenti fiscali", situazione che determina la non irragionevolezza del trattamento di favore nei confronti di coloro che possono aderire alla definizioni del contenzioso tributario con le modalità e tempi ivi previsti nel periodo post pandemico rispetto a quelli precedenti (Sez. 3, n. 43569 del 13/09/2023, Giarè, Rv. 285315 - 01).

P.Q.M.

Annulla la sentenza impugnata con rinvio per nuovo giudizio ad altra Sezione della Corte d'appello di Trieste.

Così deciso il 14/02/2024

Il Consigliere estensore
Emanuela Gai

Il Presidente
Gastone Andreazza

Depositata in Cancelleria

Oggi, 11 APR. 2024



IL FUNZIONARIO CANCELLERIA

Luca V. [Signature]