

38438-25

memorato



REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

TERZA SEZIONE PENALE

Composta da

LUCA RAMACCI

- Presidente -

Sent. n. sez. 1555/2025

VITTORIO PAZIENZA

UP - 30/10/2025

EMANUELA GAI

- Relatore -

R.G.N. [REDACTED]

MASSIMO BATTISTINI

SILVIA BADAS

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

[REDACTED]

avverso la sentenza del [REDACTED] della Corte d'appello di Catania

Visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere Emanuela Gai;

letta la requisitoria del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore

LIDIA GIORGIO che ha concluso chiedendo l'inammissibilità del ricorso,

letta la memoria difensiva.

RITENUTO IN FATTO

1. Con l'impugnata sentenza, emessa in data [REDACTED], la Corte d'appello di Catania ha confermato la sentenza del Tribunale di Siracusa con la quale [REDACTED] era stato condannato, alla pena di mesi quattro di reclusione, in relazione al reato di cui all'art. 10- ter d.lgs 10 marzo 2000, n. 74, perché quale legale rappresentante della [REDACTED] non versava entro il termine di legge euro 450.280 di iva dovuta in base alla dichiarazione annuale relativa all'annualità del 2015. In [REDACTED]

2. Avverso la sentenza a proposto ricorso per Cassazione il difensore di fiducia dell'imputato e ne ha chiesto l'annullamento per i seguenti motivi:

- Violazione di cui all'art. 606 comma 1, lett. b) cod.proc.pen. in relazione all'art. 10- ter d.lgs 10 marzo 2000, n. 74, come modificato dal d.lgs n. 87 del 2024.

gel

Premette il ricorrente che nelle more del giudizio di primo e di secondo grado l'imputato ha provveduto al pagamento rateale del debito tributario, onorando il piano di rateizzazione concesso dall'Agenzia delle entrate sino alla rata 36 e per il debito residuo mediante il pagamento delle rate con la definizione agevolata cosiddetta rottamazione quater. Ciò posto, la sentenza impugnata avrebbe errato nell'applicazione del disposto di cui all'art. 10-ter d.lgs 10 marzo 2000, n. 74 come novellato dall'art. 1 comma 1, lettera c) del decreto legislativo n. 87 del 2004 che punisce ora il mancato pagamento dell'iva di importo superiore a € 250.000 "se il debito tributario non è in corso di estinzione mediante rateizzazione ai sensi dell'articolo 3 bis del decreto legislativo 18 dicembre 97, n. 462" e in ipotesi di decadenza del beneficio della rateizzazione "se l'ammontare del debito residuo superiore a € 75.000". Tale modifica normativa sarebbe sicuramente applicabile al fatto in esame, giusto il disposto dell'art. 5 del citato decreto e sarebbe più favorevole per l'imputato poiché ha in corso un pagamento rateizzato del debito tributario.

La sentenza impugnata avrebbe omesso di valutare la memoria difensiva, depositata in data 24/10/2024, con la quale l'imputato, a seguito della modifica normativa, chiedeva, appunto, il proscioglimento dal reato stante il pagamento del debito. In ogni caso, anche in assenza di deposito della memoria difensiva e della produzione documentale attestante il pagamento del debito tributario, la Corte d'appello avrebbe dovuto applicare la causa di non punibilità atteso che la documentazione comprovante la rateizzazione del debito era già stata depositata in primo grado. In secondo luogo, la sentenza impugnata avrebbe erroneamente applicato l'art. 13 bis come novellato sempre dal decreto legislativo n. 87 del 2024. Anche in questo caso la modifica legislativa è intervenuta nelle more del giudizio di secondo grado, sicché anche sotto questo profilo la sentenza impugnata andrebbe annullata.

- Violazione di cui all'art. 606 comma 1, lett. b) cod.proc.pen. in relazione agli artt. 157 e 161 cod.proc.pen., omessa declaratoria di prescrizione del reato nelle more del giudizio di appello.

3. Il Procuratore generale ha depositato requisitoria scritta con cui ha chiesto l'inammissibilità del ricorso.

Il difensore ha depositato memoria di replica con cui ha insistito nell'accoglimento del ricorso.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il primo motivo di ricorso dell'imputato postula la disamina del mutato quadro normativo e la sua applicazione ai processi in corso.

2. Nella formulazione originaria, fino alla modifica apportata dal d.lgs n. 87 del 2024, l'art. 10-ter d.lgs 10 marzo 2000, n. 74, puniva chiunque non corrispondeva, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale, a condizione che l'ammontare dell'imposta non versata fosse superiore alla soglia di 250.000 euro per ciascun periodo d'imposta.

In tale contesto, l'adesione a un piano di rateizzazione del debito tributario non incideva sull'integrazione della fattispecie penale, assumendo rilievo, ai sensi dell'art. 13 del medesimo decreto soltanto come causa di non punibilità subordinata all'integrale pagamento del debito prima dell'apertura del dibattimento.

Nello specifico, l'art. 11 del decreto n. 158/2015 aveva sostituito il previgente art. 13 del d. lgs. n. 74/2000 ed aveva introdotto l'estinzione del debito tributario (comprensivo di sanzioni e interessi) come causa di non punibilità per un significativo elenco di reati, secondo però diverse scansioni temporali. Per quanto qui di interesse, l'adempimento del tributo estingueva i reati di omesso versamento delle imposte certificate (art. 10-bis), omesso versamento Iva (art. 10-ter) e indebita compensazione mediante utilizzo di crediti non spettanti (art. 10-quater, comma 1), se intervenuto prima dell'apertura del dibattimento di primo grado.

Al riguardo, la giurisprudenza di legittimità ha sempre ritenuto che la causa di non punibilità dei reati opera solo a seguito dell'integrale pagamento, anche rateale, dell'importo dovuto a titolo di debito tributario, comprese sanzioni amministrative e interessi, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, e non consegue al mero accordo intervenuto tra debitore e amministrazione finanziaria per la rateizzazione del debito e la rimodulazione della sua scadenza (Sez. 3, n. 48375 del 13/07/2018, Preziosi, Rv. 274701; Sez. 3, n. 30139 del 12/04/2017, Fregolent, Rv. 270464 - 01).

3. Tale assetto normativo è stato modificato dal D.lgs. 14 giugno 2024, n. 87 che, con l'art. 1, comma 1, lett. c), ha modificato l'art. 10-ter d.lgs 10 marzo 2000, n. 74 introducendo una rilevante novità strutturale.

Il nuovo art. 10-ter del D.lgs. 74/2000 prevede ora che sia punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla medesima dichiarazione, per un ammontare superiore a 250.000,00 euro per ciascun periodo d'imposta, se il debito tributario non è in corso di estinzione mediante rateazione, ai sensi dell'art. 3-bis del D.lgs. 462/97. In caso di decadenza dal beneficio della rateazione ai sensi dell'articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973,

n. 602, il colpevole è punito se l'ammontare del debito residuo è superiore a settantacinquemila euro.

L'omesso versamento dell'IVA è ora punibile solo se "il debito tributario non è in corso di estinzione mediante rateazione, validamente richiesta e regolarmente adempiuta". Si tratta di una modifica sostanziale, che incide direttamente sulla struttura della fattispecie, subordinando la rilevanza penale del mancato pagamento dell'IVA alla condizione che non sia in corso un piano di rateazione e, in caso di decadenza dal beneficio del termine, se l'ammontare del debito residuo sia superiore a € 75.000,00.

Rispetto alla fattispecie di reato precedente alla modifica, è mutato il termine di riferimento (il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale), laddove il reato in precedenza si perfezionava al 27 dicembre dell'anno successivo di imposta (entro il termine per il pagamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo) ed assume rilievo la rateazione del pagamento del debito tributario, disegnando una fattispecie penale incriminatrice in cui la rilevanza penale del fatto dipende, come si dirà, dalla essere o meno in corso il pagamento del debito tributario.

Se, invece, il contribuente non ha aderito ad un piano di pagamento del debito e l'ammontare dell'imposta evasa è superiore a € 250.000,00, come nella fattispecie previgente, il reato si perfeziona sempre a seguito di mancato pagamento, seppur in un arco temporale più ampio (il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale), rispetto a quello della previgente normativa (entro il termine per il pagamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo).

4. Dunque, la rilevanza a fini penali dell'omesso versamento si articola diversamente delineando una fattispecie a geometria diversa:

- 1) se il contribuente non ha aderito a un piano di rateazione, il reato si perfeziona se l'ammontare non versato (nei termini temporali sopra definiti) è superiore a 250.000,00 euro;
- 2) se il contribuente ha aderito ad un piano di rateazione ma decade successivamente dal beneficio di tale rateazione, il reato si perfeziona se l'ammontare del debito residuo è superiore a 75.000,00 euro;
- 3) se il contribuente ha aderito ad un piano di rateazione, secondo la disposizione di cui all'art. 3-bis del D.lgs. 462/97 ed è in regola con tale piano, il reato non è punibile.

Come chiarito dalla Relazione tecnica al D.lgs. 87/2024, p. 1: "Viene, dunque, introdotta per entrambi i delitti di cui all'articolo 10-bis e 10-ter del decreto legislativo 74/2000 una condizione obbiettiva di punibilità, costituita dalla manifestazione inequivoca della volontà del contribuente di sottrarsi, sin da

21

principio, al pagamento dell'obbligazione tributaria, da ritenersi integrata allorquando, all'atto della consumazione del reato, differita al 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione delle rispettive dichiarazioni annuali (sostituto di imposta o IVA), siano decorsi i termini per la rateizzazione delle somme dovute senza che la stessa sia stata richiesta (a), ovvero vi sia stata decadenza dalla rateizzazione già concessa (b)".

5. Ne deriva che, ai fini dell'integrazione della fattispecie incriminatrice, occorre valutare la situazione del contribuente al momento della scadenza del termine: qualora, a tale data, il debito tributario risulti in corso di definizione mediante un piano di rateizzazione validamente attivato e regolarmente rispettato, il reato non può dirsi consumato. Viceversa, qualora il debito tributario non risulti in corso di estinzione, per non avere il contribuente richiesto la rateizzazione, il reato sussiste se l'omesso versamento è superiore a € 250.000,00, ovvero residui un debito tributario superiore a € 75.000,00 qualora il contribuente sia decaduto dal beneficio del termine, commettendo, in questa ultima ipotesi, il reato che si perfeziona nel momento in cui si è verificata la decadenza del termine e il residuo un debito è superiore a € 75.000,00.

La nuova formulazione dell'art. 10-ter d.lgs 10 marzo 2000, n. 74, pone l'accento sulla situazione del contribuente al momento della scadenza del termine di versamento e, in tale momento, rileva è la presenza o l'assenza di un piano di rateizzazione attivo e regolarmente rispettato. Dunque, in questa prospettiva, la rateizzazione costituisce un elemento negativo della fattispecie e la sua esistenza impedisce la perfezione del reato, escludendone la tipicità.

In secondo luogo, per la verifica dell'essere, il debito tributario, in corso di definizione mediante un piano di rateizzazione validamente attivato e regolarmente rispettato, va richiamato l'art. 3 bis (Rateizzazione delle somme dovute) del D.lgs. 462/97, a sua volta modificato dal d.lgs n. 87 del 2024 che ha introdotto il comma 2 bis, che stabilisce, al citato comma 2 bis, che ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui agli articoli 10-bis e 10-ter del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, gli esiti del controllo automatizzato effettuato ai sensi degli articoli 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1972, n. 633, sono comunicati, rispettivamente, al sostituto d'imposta e al contribuente entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di presentazione della relativa dichiarazione...La prima rata è versata entro il termine indicato nel comma 1 degli articoli 10-bis e 10-ter.

6. Nel caso in esame, l'imputato, legale rappresentante di una società, è stato condannato per il reato di omesso versamento IVA relativo all'anno d'imposta 2015, sulla base di quanto risultante dalla dichiarazione annuale.

Come risulta dalla sentenza impugnata, l'imputato aveva in corso il pagamento del debito tributario, in gran parte onorato (cfr. pag. 4) a seguito di istanza del 07/06/2018, con cui era stata richiesta la rateizzazione del debito tributario.

Risulta ancora, che il processo di primo grado è stato sospeso, ai sensi dell'art. 13 d.lgs 10 marzo 2000, n. 74, onde consentire all'imputato il pagamento del debito.

Sul piano del diritto intertemporale, l'art. 5 del medesimo decreto n. 87 del 20024, non ha dettato una disciplina intertemporale, sicchè sul versante dell'individuazione della disposizione più favorevole, vale la disposizione di cui all'art. 2 comma 4 cod.pen., e, nel caso in esame nel quale è in corso un piano rateale di pagamento del debito tributario, non vi è dubbio che la disposizione modificata sia più favorevole in quanto si verte nell'ipotesi di non punibilità dell'omesso versamento dell'iva in presenza dei requisiti di cui all'art. 3 bis e segnatamente del comma 2 bis, che prescrive che la prima rata è versata entro il termine indicato nel comma 1 degli articoli 10-bis e 10-ter (il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale).

Ciò posto, la corte territoriale ha omesso di esaminare la questione di diritto sollevata nella memoria difensiva prodotta nel giudizio di appello celebrato già dopo la modifica legislativa della norma penale incriminatrice.

Pertanto, in presenza di omessa risposta alle questione di diritto introdotta nella memoria difensiva, la sentenza va annullata per la verifica dei presupposti per l'operatività della non punibilità conseguente alla rateizzazione del debito secondo le modalità previste dalla legge, ma, poiché nelle more del giudizio di legittimità per il reato contestato è maturata la prescrizione, l'annullamento va disposto senza rinvio perché estinto per prescrizione.

P.Q.M.

Annulla senza rinvio la sentenza impugnata, perché il reato è estinto per prescrizione.

Così è deciso, 30/10/2025

Il Consigliere estensore
EMANUELA GAI

Il Presidente
LUCA RAMACCI

Depositata in Cancelleria

Oggi



27 NOV. 2025

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO

Luana Morini