

V° si comunicati a tutti i magistrati
Roma, 15/5/12

Udienza pubblica dell'8 febbraio 2012

REG. GENERALE n. 31819/2011

IL PRESIDENTE TITOLARE

SENTENZA N. 303

18757/12

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

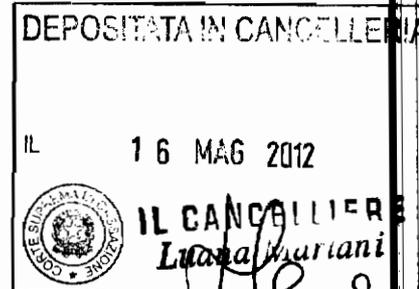
SEZIONE TERZA PENALE

Composta dagli Ill.mi Sigg.:

1. Dott. Guido De Maio
2. Dott. Ciro Petti
3. Dott. Mario Gentile
4. Dott. Amedeo Franco (est.)
5. Dott. Giulio Sarno

ha pronunciato la seguente

Presidente
Consigliere
Consigliere
Consigliere
Consigliere



SENTENZA

sul ricorso proposto da **Germani Giulio**, nato a Milano l'8.3.1966;
avverso la sentenza emessa il 15 marzo 2011 dalla corte d'appello di Milano;

udita nella **pubblica udienza dell'8 febbraio 2012** la relazione fatta dal
Consigliere Amedeo Franco;

udito il Pubblico Ministero in persona del Sostituto Procuratore Generale
dott. Giuseppe Volpe, che ha concluso per il rigetto del ricorso;

Svolgimento del processo

1. Con sentenza 22.9.2010 il Gup del tribunale di Milano dichiarò Germani Giulio colpevole del reato di cui all'art. 10 *bis* d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74, per non avere versato, entro il termine previsto per la dichiarazione annuale dei sostituti d'imposta del 30 settembre 2005, ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti per l'ammontare di € 64.044,00, relativamente al periodo di imposta dell'anno 2004, condannandolo alla pena ritenuta di giustizia.

2. La corte d'appello di Milano, con la sentenza in epigrafe, confermò la sentenza di primo grado, ritenendo in sostanza che la nuova norma penale introdotta dall'art. 10 *bis* d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74 ed in vigore dal 1° gennaio 2005 si applica anche ai versamenti che non erano stati effettuati nel 2004 nelle scadenze mensili allora prescritte, in quanto la norma stessa prevede una diversa condotta omissiva ed un diverso termine per l'adempimento (30 settembre 2005), termine quest'ultimo non ancora scaduto alla data di entrata in vigore della nuova norma penale.

3. L'imputato propone ricorso per cassazione deducendo inosservanza ed erronea applicazione della legge penale e manifesta illogicità della motivazione nella interpretazione ed applicazione dell'art. 10 *bis* d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74. Osserva in sintesi che l'interpretazione adottata dalla corte d'appello, da un lato, viola il principio di irretroattività delle norme penali e, da un altro lato, viola i principi sul concorso di disposizioni sanzionatorie nonché quelli del *ne bis in idem sostanziale*. In particolare rileva:

1) che vi è una sostanziale identità tra le condotte previste dall'art. 13 d. lgs. 471/97 e dall'art. 10 *bis* d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74, in quanto concernono la stessa condotta omissiva, ossia il puro omesso versamento delle medesime somme, mentre non può costituire elemento rilevante di differenza né il fatto che una norma punisce gli omessi versamenti delle ritenute operate mensilmente e l'altra quelli delle ritenute operate nel corso dell'intero anno, né la diversa fissazione dei termini di adempimento. Ne consegue che: a) le violazioni relative all'anno di imposta 2004 si sono tutte consumate nel 2004, quando costituivano un illecito amministrativo; b) lo spostamento del termine per il versamento e l'introduzione della sanzione penale non possono incidere su queste violazioni, già perfezionate; c) né per la stessa ragione possono modificare il *tempus commissi delicti*. In realtà si tratta di una successione tra illecito amministrativo ed illecito penale, da risolversi ai sensi dell'art. 2 cod. pen.

2) che, se invece si ritenga che vi sia difformità tra le condotte previste dalle due citate disposizioni, la sentenza impugnata avrebbe ugualmente violato i principi di irretroattività delle norme penali e di concorso apparente tra disposizioni sanzionatorie. Invero, l'applicazione della norma in questione, anche isolatamente considerata, alle ritenute relative al 2004 comporta applicazione retroattiva *in malam partem* della norma penale, in quanto la fattispecie, oltre alla mera omissione, contempla anche una componente attiva della condotta, verificatasi nella specie nel 2004. Inoltre, l'art. 13 d. lgs. 471/97 è norma speciale rispetto all'art. 10 *bis* d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74 - e quindi va applicata per risolvere il concorso apparente di norme -, perché a fronte di una medesima condotta di omesso versamento enuclea un ambito temporale più ristretto, corrispondente al singolo mese piuttosto che all'intero anno.

Motivi della decisione

4. Il ricorso è fondato.

E' opportuno ricordare che l'art. 2 del d.l. 10 luglio 1982, n. 429, convertito nella legge 7 agosto 1982, n. 516, sanzionava penalmente l'omesso versamento delle ritenute d'acconto operate dal datore di lavoro sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti. Tale omissione, però, non è stata più prevista dalla legge come reato a seguito dell'entrata in vigore del d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74, che ha diversamente disciplinato la materia dei reati tributari e nel cui testo non figuravano fattispecie di reato in continuità normativa rispetto a quella prevista dal citato art. 2 della legge n. 516 del 1982, espressamente abrogata dall'art. 25 del d. lgs. n. 74 del 2000 (Sez. III, 21.11.2000, n. 3514, Piacente, m. 218183; Sez. III, 5.10.2001, n. 39178, Romagnoli, m. 220360).



A seguito di tali modifiche legislative, quindi, l'omesso versamento delle ritenute d'acconto operate dal datore di lavoro sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti costituiva un illecito amministrativo, punito con le sanzioni amministrative previste dall'art. 13 del d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

Va anche ricordato che, ai sensi degli artt. 3 e 8 del d.p.R. 29 settembre 1973, n. 602, le ritenute in esame dovevano e devono essere versate dal datore di lavoro entro i primi quindici giorni del mese successivo a quello in cui sono state operate.

Successivamente, peraltro, l'art. 1, comma 414, della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (legge finanziaria 2005), ha inserito nel d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74, l'art. 10 *bis*, il quale punisce con una sanzione penale chi non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta. La nuova disposizione penale, ai sensi del citato art. 1, comma 572, è entrata in vigore il 1° gennaio 2005.

Il quesito che si pone è dunque quello di stabilire se chi nell'anno 2004 non abbia versato le ritenute nelle singole scadenze mensili previste risponde della nuova fattispecie penale, entrata in vigore il 1° gennaio 2005, qualora le ritenute non versate nel 2004 superino la somma € 50.000,00 ed il versamento non sia stato effettuato entro il 30 settembre 2005.

5. A tale quesito è stata data risposta diversa sia dalla giurisprudenza di merito sia dalla giurisprudenza di legittimità.

Alcune decisioni di merito (ad es., Trib. Monza, 20 dicembre 2010, n. 2849; Gip Milano, 20 settembre 2010; Gip Milano, 21 novembre 2008) hanno invero ritenuto insussistente il reato, osservando che si è in presenza solo di un illecito amministrativo in quanto le condotte omissive contestate si erano perfezionate in ogni loro elemento sotto la vigenza di una normativa che prevedeva che i versamenti dovessero essere eseguiti entro il giorno 15 del mese successivo a quello nel quale erano state operate le ritenute certificate. Conseguentemente, in applicazione del principio di irretroattività della legge penale, il sostituto d'imposta per i versamenti omessi nell'anno 2004 è passibile soltanto della sanzione amministrativa poiché la disciplina è solo quella precedente all'entrata in vigore dell'art. 10 *bis*, a nulla rilevando il «nuovo termine» previsto per effettuare i pagamenti delle ritenute certificate

6. Nella giurisprudenza di questa Corte, con specifico riferimento alla ipotesi in esame, è stato invece affermato (Sez. III, 26.5.2010, n. 25875, Olivieri, m. 248151) il principio, massimato nel senso che «il reato di omesso versamento, da parte del sostituto d'imposta, delle ritenute operate sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti si consuma alla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione annuale, in quanto è solo con il maturare di tale termine che si verifica l'evento dannoso per l'erario, previsto dalla fattispecie penale, ed è punibile a titolo di dolo generico, richiedendo la mera consapevolezza della condotta omissiva». Dal che è stata poi tratta la conseguenza che la nuova fatti-

specie vada applicata anche all'ipotesi di omesso versamento delle ritenute fiscali operate dal sostituto di imposta nell'anno 2004, senza che si dia luogo ad una violazione del principio di irretroattività della norma penale.

In particolare, questa decisione parte dal rilievo che non vi è continuità normativa tra la nuova fattispecie criminosa (art. 10 *bis* del d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74), introdotta o reintrodotta dall'art. 1, comma 414, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, e le previgenti norme incriminatrici di cui all'art. 2 del d.l. 10 luglio 1982, n. 429, convertito nella legge 7 agosto 1982, n. 516. La nuova fattispecie penale si verifica anch'essa, come in genere nei reati omissivi, con il mancato compimento dell'azione richiesta entro la scadenza del termine all'uopo previsto, ma non coincide con quella dell'inadempimento dell'obbligo di versamento delle ritenute operate sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti prevista dalla normativa tributaria ed alla quale sono connesse sanzioni di natura esclusivamente amministrativa. Ciò perché «diversa è la condotta omissiva e diverso è il termine per l'adempimento: mentre la norma tributaria si riferisce alle ritenute operate mensilmente e fissa quale termine per il versamento delle stesse all'erario il giorno sedici del mese successivo, l'art. 10 *bis*, ha ad oggetto le ritenute complessivamente operate nell'anno di imposta, cui si riferisce la soglia di punibilità fissata dalla norma, e prevede quale termine per l'adempimento quello stabilito per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta (30 settembre dell'anno successivo), con la conseguenza che col maturare di tale scadenza si verifica l'evento dannoso per l'erario previsto dalla fattispecie penale. Sicché la condotta omissiva propria, che ha ad oggetto il versamento delle ritenute afferenti all'intero anno di imposta, si protrae fino alla scadenza del citato termine, che coincide con la data di commissione del reato, mentre a nulla rileva il già verificatosi inadempimento agli effetti fiscali». Inoltre, sempre secondo la sentenza *de qua*, «la scadenza del termine per il versamento delle ritenute fiscali non fa venir meno l'obbligazione tributaria, sicché è la permanenza di quest'ultima, considerata nel suo complessivo ammontare riferito all'anno di imposta, ad essere configurata come reato in relazione all'ulteriore scadenza fissata per il pagamento».

In sostanza, quindi, la decisione si fonda sul presupposto che la condotta prevista dal delitto in questione differisca da quella preveduta dalle precedenti disposizioni sanzionatorie amministrative (art. 13 del d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 471) in ragione di un differente oggetto delle omissioni (il versamento del totale delle ritenute invece che della quantità mensile delle medesime) e di un differente termine per l'adempimento dell'obbligo medesimo.

7. Le conclusioni della suddetta sentenza sono state seguite da altra decisione (Sez. III, 12.1.2012, n. 7588, Screti, allo stato non massimata), la quale parte dal rilievo che la nuova norma prevede un reato di natura omissiva istantanea, che si consuma nel momento in cui scade il termine per la presentazione della dichiarazione e cioè entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello in cui sono state effettuate le ritenute per il modello 770 semplificato o entro il 31 ottobre per il modello 770 ordinario. Osserva quindi che la nuova norma è applicabile anche alle ritenute effettuate nel 2004 perché, al momento in cui è en-

trata in vigore, i termini per effettuare il versamento non erano ancora trascorsi e quindi il reato non era ancora consumato. E difatti, poiché si tratta di reato omissivo istantaneo, «la condotta anche per le ritenute relative al 2004 si è verificata interamente sotto la disciplina della nuova legge e quindi non può essere invocato il principio di irretroattività della norma penale. Fino alla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione, il comportamento omissivo del contribuente non è penalmente rilevante. Le condotte relative all'effettuazione delle ritenute, al loro accantonamento per il successivo versamento non fanno parte della condotta criminosa che si realizza e consuma in un istante con l'omissione del versamento alla scadenza pattuita. Il diverso termine fissato dalla disciplina tributaria non ha alcuna rilevanza penale anche perché, mentre la norma tributaria si riferisce alle ritenute operate mensilmente e fissa quale termine per il versamento all'erario il giorno 15 del mese successivo, l'art. 10 *bis* ha ad oggetto le ritenute operate nel corso dell'intero periodo d'imposta, quando superino una determinata soglia».

La sentenza osserva poi che alla medesima conclusione si dovrebbe pervenire anche se si facesse rientrare nella struttura della fattispecie criminosa la stessa effettuazione delle ritenute (che invece costituisce un presupposto del reato), perché, quando l'attività criminosa si protrae nel tempo, si deve comunque applicare la norma vigente nel momento in cui la consumazione del reato è cessata anche se diversa e più grave di quella vigente al momento in cui la condotta è iniziata e ciò in quanto il divieto di retroattività della norma penale opera per i fatti già esauriti al momento della sua entrata in vigore e non per quelli che sono ancora in atto. Nella specie, comunque, trattandosi di reato istantaneo, che si consuma nel momento in cui scade il termine per il versamento, si doveva applicare la legge penale vigente in tale momento.

La sentenza, infine, osserva che nel caso in esame non potevano trovare applicazione i principi affermati dalla sentenza Sez. III, 3.11.1999, n. 14160, P.M. in proc. Di Grisostomo, m. 214917, che aveva risolto in modo diverso il problema determinatosi in occasione della modifica apportata all'art. 2, comma 3, del d.l. 10 luglio 1982, n. 429, convertito nella legge 7 agosto 1982, n. 516, dalla legge n. 154 del 1991, che aveva inciso su una fattispecie penale già in vigore prorogando il termine di versamento penalmente rilevante che, nella norma originaria, coincideva con quello fissato dalla norma tributaria (art. 8 d.p.R. n. 602 del 1973) del quindicesimo giorno del mese successivo a quello in cui erano state effettuate le ritenute, mentre con la nuova norma veniva fissato in quello previsto per la dichiarazione annuale del sostituto d'imposta. Sempre secondo la sentenza Screti, invero, la sentenza Di Grisostomo aveva statuito che, nel caso allora esaminato, non poteva essere applicata la nuova disciplina, perché il reato relativo ai versamenti del 1990 si era già consumato con la scadenza del termine fissato prima della modificazione e lo spostamento del termine non poteva incidere su un reato già consumato. Nel caso in esame, invece, al momento dell'entrata in vigore dell'art. 10 *bis* non si era consumato alcun reato perché gli omessi versamenti mensili erano del tutto irrilevanti ai fini penali. Con l'art. 10 *bis*, infatti, si è trasformato in illecito penale quello che fino ad allora era un illecito tributario, sicché non si poneva un problema di successione di leggi pena-



li nel tempo perché la norma tributaria non è norma penale, né un problema di irretroattività della legge penale perché tutta la condotta era stata posta in essere sotto la vigenza della nuova norma, che prevede un reato di natura omissiva ed istantanea.

8. Il Collegio ritiene che le conclusioni delle decisioni dianzi ricordate non possono essere qui confermate perché le pur perspicue e suggestive considerazioni su cui si basano appaiono, a ben vedere, non decisive e non convincenti, oltre che conducenti ad una interpretazione che non sembra adeguata ai principi costituzionali.

Debbono, invece, essere confermati i principi affermati dalla già citata sentenza Sez. III, 3.11.1999, n. 14160, P.M. in proc. Di Grisostomo, m. 214917, perché, se non altro, maggiormente conformi al principio costituzionale di irretroattività delle fattispecie penali incriminatrici (ed a quello di colpevolezza di cui all'art. 27 Cost.).

9. E' opportuno ricordare che l'art. 2 del d.l. 10 luglio 1982, n. 429, convertito nella legge 7 agosto 1982, n. 516, che sanzionava penalmente l'omesso versamento delle ritenute d'acconto operate dal datore di lavoro sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti, nell'ultimo comma della sua formulazione originaria prevedeva la sanzione della reclusione e della multa per chi non versava all'erario le ritenute effettivamente operate, a titolo di acconto o di imposta, sulle somme pagate, entro il termine fissato in via generale dall'art. 8 del d.p.R. 29 settembre 1973, n. 602 (ossia entro i primi quindici giorni del mese successivo a quello in cui sono state operate). Questa disposizione fu poi sostituita dall'art. 3 del d.l. 16 marzo 1991, n. 83, convertito con modificazioni dalla legge 15 maggio 1991, n. 154, il quale invece prevedeva, tra l'altro, la pena dell'arresto e dell'ammenda per chi non versava entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale ritenute alle quali è obbligato per legge relativamente a somme pagate, per un ammontare complessivo per ciascun periodo d'imposta superiore a lire cinquanta milioni, e la pena della reclusione e della multa per chi non versava entro quest'ultimo termine le ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare complessivo superiore a lire venticinque milioni per ciascun periodo d'imposta.

In relazione a questa modifica, la sentenza Di Grisostomo affermò il principio così massimato: «Lo spostamento del termine per il versamento all'Erario delle ritenute fiscali operate a titolo di acconto (normalmente il giorno 15 del mese successivo a quello in cui è stata effettuata la ritenuta), introdotto con l'art. 3 del D.L. 16 marzo 1991 n. 83 (scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione annuale del sostituto d'imposta), non può incidere sul reato di cui all'art. 2 legge 7 agosto 1982 n. 516, allorché questo era già perfetto all'atto dell'entrata in vigore del D.L. stesso, e ciò in quanto la norma di nuova introduzione non poteva che essere rivolta al futuro, e cioè alle omissioni di versamento consumate successivamente all'entrata in vigore della nuova disposizione».

Quel che qui però più rileva di questa sentenza, è il principio statuito in ordine al criterio da seguire per individuare il momento di consumazione delle

omissioni relative alle ritenute operate nel 1990, le quali, secondo la norma precedente, dovevano essere versate entro il giorno 15 del mese successivo. La nuova norma, invece, prevedeva che, qualora le ritenute operate nel 1990 superassero un certo ammontare, il termine di versamento scadeva entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale, ossia il 17 marzo 1991. Come si vede, si trattava di una situazione normativa del tutto analoga (per i profili rilevanti) a quella oggi in esame. Sembra infatti evidente che, secondo il criterio interpretativo adottato dalle citate sentenze Olivieri e Screti, anche in quel caso, in relazione alle ritenute operate nel 1990, si sarebbe dovuta applicare la nuova norma penale, perché anche in quel caso si trattava di una nuova fattispecie penale che prevedeva un reato omissivo istantaneo, che si consumava alla scadenza del nuovo termine di adempimento e perché l'obbligo di pagare nel nuovo termine annuale era stato posto dalla nuova norma, che riguardava fatti e ritenute diverse e pertanto il relativo inadempimento si era verificato per intero alla scadenza del nuovo termine, con conseguente rispetto del principio di irretroattività della norma penale.

Sulla questione relativa al momento di consumazione dell'illecito da omesso versamento, la sentenza Di Grisostomo affermò invece il principio - che si condivide pienamente e deve essere qui confermato - che «il tempo di consumazione, quale che sia la disposizione che si debba o si intenda applicare, non può essere che unico e nel caso in esame va individuato, trattandosi di reati omissivi, nel momento della scadenza del termine utile per realizzare la condotta doverosa, nella specie nel momento della scadenza del termine stabilito dalla legge vigente al tempo in cui i versamenti andavano effettuati (il giorno 15 del mese successivo a quello in cui è stata effettuata la ritenuta)». Ne conseguiva, nella specie, che poiché i singoli illeciti dovevano ritenersi consumati alla data di entrata in vigore della nuova norma penale, il fatto che questa avesse introdotto un nuovo termine per la presentazione del Mod. 770 non avrebbe potuto essere considerato ai fini della determinazione del *tempus commissi delicti* degli illeciti, derivanti dalle omissioni relative all'anno 1990, già consumati alla scadenza dei singoli termini di cui all'art. 8 del d.p.R. 602/73.

La medesima sentenza ritenne dunque che agli omessi versamenti relativi alle ritenute operate nel 1990 andava applicata solo la normativa previgente alla nuova norma introdotta dall'art. 3 del d.l. 16 marzo 1991 n. 83. Ciò appunto perché: a) da un lato, le violazioni relative al 1990 erano già consumate alla entrata in vigore della nuova norma; b) dall'altro, lo spostamento del termine non poteva incidere sull'illecito, sia perché questo era già perfetto sia perché «la norma di nuova introduzione non poteva essere rivolta che al futuro, e cioè alle omissioni di versamento consumate successivamente all'entrata in vigore della nuova disposizione».

10. Va precisato che, ai fini che qui interessano, appare irrilevante la circostanza - valorizzata invece e ritenuta decisiva dalla sentenza Screti - che, all'epoca, si trattava di successione di norme penali, in quanto l'omesso versamento era già previsto come reato dalla normativa anteriore al 1991, mentre nel caso oggi in esame si tratta della introduzione o della reintroduzione di un nuo-

vo reato, dato che l'omesso versamento in precedenza costituiva un semplice illecito amministrativo. Tale circostanza, infatti, non rappresenta certamente la *ratio decidendi* della sentenza Di Grisostomo, *ratio* che non si fonda sul fatto che allora si trattava della successione tra due illeciti penali e non tra un illecito amministrativo e un illecito penale. La circostanza stessa è pertanto inconferente al fine della applicazione anche al caso in esame del principio enunciato dalla sentenza Di Grisostomo. Ciò che rileva, infatti, è che anche ora si tratta della successione di norme che prevedono e sanzionano entrambe un comportamento illecito, mentre è secondario ed irrilevante il fatto che la norma anteriore preveda un illecito amministrativo e quella successiva un illecito penale.

E difatti, la sostanza del principio, qui condiviso, affermato dalla sentenza Di Grisostomo è che il momento di consumazione dell'illecito, penale o amministrativo che sia, non può essere che unico e che, trattandosi di condotta omissiva, va individuato nel momento della scadenza del termine utile per realizzare la condotta doverosa, termine che a sua volta deve essere individuato in quello stabilito dalla legge vigente al momento in cui i singoli versamenti dovevano essere effettuati. Anche nel caso in esame, quindi, si deve tener conto dei termini fissati dalla legge in vigore al momento delle singole scadenze, con la conseguenza che anche nel caso in esame si deve ritenere che gli illeciti anteriori si erano già perfezionati al momento dell'entrata in vigore della nuova norma penale.

11. Le altre considerazioni della sentenza impugnata – che si richiama quasi integralmente alla sentenza Olivieri - non appaiono decisive.

In particolare, il fatto che la nuova norma preveda un reato di natura omissiva istantanea, che si consuma nel momento in cui scade il termine per la presentazione della dichiarazione, non incide sulla questione se essa si applichi soltanto agli omessi versamenti successivi alla sua entrata in vigore o anche a quelli già perfezionatisi per intervenuta scadenza dei relativi termini. D'altra parte, allo stesso modo, si deve riconoscere natura omissiva istantanea anche al precedente illecito amministrativo, che si consuma anch'esso al momento di scadenza del termine per il versamento.

In realtà, la questione consiste, in sostanza, nello stabilire in quale momento si è perfezionato e consumato l'illecito costituito dalle omissioni di versamento. Conformemente al principio dianzi ricordato, deve ritenersi che questo momento non può che essere unico e va evidentemente individuato nel momento di scadenza del termine stabilito dalla legge vigente al momento in cui i versamenti dovevano essere effettuati. Per le ritenute operate nel 2004 questo termine, secondo la legge vigente, scadeva il giorno 15 del mese successivo, sicché per tutte le omissioni relative alle ritenute del 2004 (ad eccezione delle ritenute del mese di dicembre) gli illeciti si erano già perfezionati al momento dell'entrata in vigore della nuova norma penale introdotta dall'art. 10 *bis* (1° gennaio 2005). Questa norma, pertanto, può trovare applicazione soltanto agli omessi versamenti delle ritenute operate dal dicembre 2004 in poi.

Qualora infatti si dovesse ritenere che la nuova norma penale, attraverso l'artificio della previsione di un termine di versamento più lungo, avesse proro-

gato con effetto retroattivo termini già scaduti così facendo tornare in vita illeciti già consumati e perfezionati, si darebbe luogo ad una interpretazione contrastante con il principio di irretroattività delle norme penali e con il divieto del *ne bis in idem*.

La sentenza impugnata, alla stregua della sentenza Olivieri, cerca di superare questo ostacolo ritenendo che la condotta prevista dalla norma penale dell'art. 10 *bis* differisca da quella prevista dalla precedente disposizione sanzionatoria amministrativa (art. 13 d. lgs. 671/97) a causa di un differente oggetto delle omissioni (il versamento del totale delle ritenute invece della quantità mensile delle medesime) e di un differente termine per l'adempimento dell'obbligo di versamento medesimo.

Si tratta di una tesi che però non può essere condivisa, in quanto appare invece esservi, in realtà, una sostanziale identità tra la condotta prevista e punita in via amministrativa dall'art. 13 d. lgs. 671/97 e la condotta prevista quale penalmente rilevante dall'art. 10 *bis* d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74. Entrambe le condotte concernono il puro omesso versamento delle medesime somme mentre appare irrilevante, per valutare l'identità della condotta posta in essere dall'agente, sia il fatto che da un lato si puniscono gli omessi versamenti delle ritenute mensilmente operate e dall'altro quelli delle ritenute operate nel corso dell'intero anno; sia il fatto che differente sarebbe il termine di versamento.

Non sembra invero esservi una sostanziale ed effettiva differenza di condotta fra l'omesso versamento del tutto e la somma degli omessi versamenti delle porzioni del tutto. Il comportamento illecito tenuto dal soggetto è, in effetti, il medesimo; e tanto le sanzioni amministrative tanto la sanzione penale hanno ad oggetto la stessa condotta omissiva (il mancato versamento all'erario) rivolta sul medesimo oggetto materiale (le ritenute certificate).

Parimenti irrilevante è la diversità dei termini di adempimento prevista dalle due norme, perché l'enucleazione di due differenti termini di versamento non può influire, a livello penalistico, sulla fisionomia di una fattispecie penale e sul disvalore della stessa. Si tratta di un dato estrinseco che non incide sulla condotta omissiva dell'agente, se non nel senso di sanzionarne il termine di rilevanza giuridica.

In realtà, non può disconoscersi che la nuova norma penale si è limitata a posticipare il termine per il versamento delle ritenute certificate al momento della presentazione della dichiarazione annuale del sostituto d'imposta (nella specie al settembre del 2005), rinvigorendo così la sanzione per una condotta già in precedenza punita in via amministrativa.

Fino al gennaio 2005, i termini di versamento cui era sottoposto il sostituto d'imposta corrispondevano al giorno 15 del mese successivo a quello in cui erano state operate le ritenute e la loro violazione era soggetta alla sanzione amministrativa di cui al citato art. 13. Ciò significa che le ritenute del 2004 (tranne quelle operate in dicembre) avrebbero dovuto essere versate dal sostituto nello stesso anno 2004 e quindi prima dell'entrata in vigore della nuova norma penale.

Quindi, come dianzi rilevato, gli illeciti amministrativi commessi dal ricorrente in relazione alle ritenute operate nel 2004 si erano già consumati e perfe-

zionati in un periodo in cui non era ancora vigente l'art. 10 *bis*, ma era invece vigente la normativa che prevedeva l'obbligo del versamento entro il giorno 15 del mese successivo. Tanto che – per parafrasare una condivisibile osservazione della sentenza Di Grisostomo – se le violazioni fossero state accertate nell'immediatezza, l'imputato avrebbe potuto essere sottoposto esclusivamente alle sanzioni amministrative.

Lo spostamento del termine per procedere al versamento e l'introduzione della sanzione penale per la relativa omissione, effettuati dall'art. 1, comma 414, l. 311/2004, non possono dunque incidere sulle violazioni in questione, sia perché queste si erano già perfezionate all'atto dell'entrata in vigore della nuova legge, sia perché la nuova norma penale non poteva evidentemente che essere rivolta al futuro, e cioè alle omissioni di versamento consumate successivamente all'entrata in vigore della nuova disposizione.

Né, come si è pure già rilevato, la nuova norma penale potrebbe interpretarsi nel senso che sia stato modificato (facendolo avanzare nel tempo) il *tempus commissi delicti* per illeciti (relativi alle ritenute del 2004) che si erano già perfezionati in ogni loro elemento sotto la vigenza di una legge diversa, dovendosi dare alle disposizioni in esame un significato ed una portata da cui non derivi una sostanziale elusione del principio costituzionale di irretroattività della norma penale.

Nella specie, in realtà, non è stato introdotto un nuovo obbligo di fare, ma è stato posticipato nel tempo il termine di una violazione già perfetta, seppure sanzionata solo amministrativamente. Se si seguisse l'interpretazione adottata dal giudice del merito l'effetto sarebbe quello di far rivivere e dunque duplicare (questa volta peraltro con il volto dell'illecito penale) una violazione già perfettamente consumata e potenzialmente (se l'illecito fosse stato accertato nel corso del 2004) anche già punita con sanzione amministrativa.

Deve di conseguenza ritenersi che la nuova norma penale non operi con riguardo alle omissioni commesse dall'odierno ricorrente in relazione alle ritenute operate nel 2004.

12. Può osservarsi che la soluzione non potrebbe essere diversa anche ritenendo che la nuova fattispecie penale avente ad oggetto l'omissione unitaria sia astrattamente non coincidente con la fattispecie di illecito amministrativo avente ad oggetto le omissioni mensili parcellizzate del tutto. E difatti, poiché è del tutto identica la condotta addebitabile all'agente, si verterebbe in una ipotesi di successione fra illecito amministrativo ed illecito penale, da risolvere secondo gli ordinari parametri di cui all'art. 2 cod. pen. Questa Corte, invero, ha già affermato il principio che *«Allorché un fatto, già sanzionato amministrativamente, non abbia perduto il carattere di illiceità, ma lo abbia visto aggravarsi, assurgendo al rango di illecito penale, mentre non può tenersi conto del più grave regime sanzionatorio (penale) introdotto successivamente alla sua realizzazione, va applicata a tale violazione la sanzione amministrativa»* (Sez. III, 19.4.2000, n. 6490, Paoletti, m. 217014).

Questo principio è operante anche nella fattispecie in esame perché, come già rilevato, contrariamente a quanto ritenuto dalla sentenza impugnata, non si

tratta di fatti e comportamenti diversi, ma dello stesso comportamento, inteso quale condotta omissiva dell'agente e perché l'illecito si era già realizzato al momento della scadenza del termine di versamento all'epoca previsto.

13. Per completezza, appare opportuno ricordare anche un'altra considerazione svolta dal ricorrente (anche se apoditticamente definita confusa dalla sentenza impugnata).

Si sostiene invero nel ricorso che, pur trattandosi di reato omissivo proprio, istantaneo e di mera condotta (omissione), poiché si versa in tema di omesso versamento di ritenute certificate, la fattispecie contempla anche una componente attiva della condotta, rappresentata dalla certificazione delle ritenute e dal rilascio della certificazione ai sostituiti. Queste due porzioni della condotta si sono realizzate, con riferimento alle ritenute dell'anno 2004, in un momento antecedente all'entrata in vigore della nuova norma penale, ossia in un momento in cui l'agente non poteva ancora essere a conoscenza del rischio che avrebbe corso certificando le ritenute e poi non versandole all'erario. Sostiene quindi il ricorrente che non può essere influente, ai fini della interpretazione delle norme in esame, la circostanza che le «regole del gioco» siano mutate dopo che l'agente aveva già compiuto una porzione determinante della condotta illecita senza sapere che questa in seguito avrebbe assunto rilevanza penale. Il ricorrente fa l'esempio di una futura norma penale che preveda la pena della reclusione per chi non onora un debito contratto a livello privatistico e rileva che sarebbe assurdo ritenere che tale norma potesse applicarsi ai debiti già contratti per la ragione che il momento teorico di consumazione del reato omissivo proprio coinciderebbe con il mancato pagamento del debito stesso e non con quello della sua contrazione.

A questo proposito non appare rilevante la considerazione che l'effettuazione delle ritenute ed il rilascio della loro certificazione non rientrino nella fattispecie penale ma ne costituiscano un presupposto. Ciò che rileva, al fine della interpretazione delle disposizioni in esame, è che già la sentenza della Corte costituzionale n. 364 del 1988 ebbe modo di affermare (sulla base di una interpretazione imperniata sul collegamento tra il principio di personalità della responsabilità penale e la funzione rieducativa della pena, nell'ambito di una generale visione liberal-garantistica dell'ordinamento penale e dei rapporti tra Stato e cittadino) che da questi principi e da quello della riserva di legge penale deriva che lo Stato ha il dovere di assicurare al cittadino che non lo punirà senza preventivamente informarlo su ciò che è vietato o comandato. In uno Stato di diritto il cittadino deve poter sapere, prima di agire, se dal suo comportamento potrà derivare una sua responsabilità penale, e quali siano le eventuali sanzioni nella quali potrà incorrere, perché solo a queste condizioni potrà compiere libere scelte di azione (o di omissione), assumendosi la responsabilità del suo comportamento.

Poiché, quindi, secondo la giurisprudenza costituzionale, il principio di consapevolezza, ricavabile dall'art. 27 Cost., richiede che il cittadino sia effettivamente libero di agire con la consapevolezza delle conseguenze della propria condotta, non ci si può limitare a prendere in considerazione il momento della

pura omissione, quando l'obbligo di agire non è assoluto o dipendente da fattori estranei alla volontà dell'agente, ma deriva piuttosto da una precisa condotta, volontariamente posta in essere da quest'ultimo.

Pertanto, anche la considerazione dei suddetti principi costituzionale enunciati dalla giurisprudenza della Corte costituzionale porta, nella fattispecie in esame, a ritenere maggiormente conforme al principio, anch'esso costituzionale, di irretroattività della legge penale una interpretazione che escluda l'applicabilità della nuova norma penale di cui all'art. 10 *bis* alle ritenute operate nel 2004 e non versate alle scadenze all'epoca previste.

14. In conclusione, deve affermarsi il principio che, stante la irretroattività delle leggi penali, l'omesso versamento delle ritenute alla fonte operate nel periodo di imposta 2004 non integra il reato di cui all'art. 10 *bis* d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (introdotto dall'art. 1, comma 414, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, entrato in vigore il 1° gennaio 2005 e che ha prorogato il termine per il versamento fino al 30 settembre 2005), ma resta qualificato come illecito amministrativo sanzionato dall'art. 13 d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, in quanto secondo le norme all'epoca vigenti le ritenute dovevano essere versate entro il giorno 15 del mese successivo e, pertanto, gli illeciti da omesso versamento si erano consumati e perfezionati prima dell'entrata in vigore della nuova norma penale.

Di conseguenza, nel presente processo possono essere prese in considerazione, ai fini del reato di cui all'art. 10 *bis* d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74, contestato all'imputato, unicamente le ritenute operate nel dicembre 2004, il cui termine di versamento non era ancora scaduto alla data di entrata in vigore della nuova norma penale. Tali ritenute, però, non superano la soglia prevista dal detto art. 10 *bis*.

Quanto alle rimanenti ritenute operate nell'anno 2004, il loro omesso versamento alle scadenze previste sulla base delle norme vigenti al momento della consumazione dell'illecito non era previsto come reato ma era punito con una sanzione amministrativa.

Pertanto, la sentenza impugnata deve essere annullata senza rinvio perché il fatto contestato non era previsto dalla legge come reato.

Deve disporsi la trasmissione di copia della presente sentenza all'Agenzia delle entrate di Milano per l'applicazione delle sanzioni amministrative.

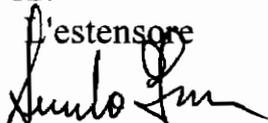
Per questi motivi

La Corte Suprema di Cassazione

annulla senza rinvio la sentenza impugnata perché il fatto non era previsto dalla legge come reato.

Dispone trasmettersi copia della sentenza alla Agenzia delle entrate di Milano.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte Suprema di Cassazione, l'8 febbraio 2012.

Il estensore


Il Presidente
