



Udienza pubblica del 20 novembre 2012

ORDINANZA N. 2755

REG. GENERALE n. 7087/2011



SS.UV.

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE TERZA PENALE

Composta dagli Ill.mi Sigg.:

1. Dott. Alfredo Maria Lombardi	Presidente
2. Dott. Amedeo Franco	Consigliere
3. Dott.ssa Guicla Mulliri	Consigliere
4. Dott.ssa Elisabetta Rosi	Consigliere
5. Dott.ssa Chiara Graziosi (est.)	Consigliere

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso proposto da **Favellato Vincenzo**, nato a Fornelli il 17.07.1958, avverso la sentenza emessa il 15 dicembre 2011 dalla Corte d'appello di Campobasso;

udita nella **pubblica udienza** del **20 novembre 2012** la relazione fatta dal Consigliere Chiara Graziosi;

udito il Pubblico Ministero in persona del Sostituto Procuratore Generale dott. Enrico Delahaye, che ha concluso per il rigetto del ricorso, *nonché il difensore di Favellato Vincenzo, Giorgio Lucari,*

**RITENUTO IN FATTO**

1. Con sentenza del 15 dicembre 2011 la Corte d'appello di Campobasso, in riforma della sentenza emessa il 29 aprile 2010 dal Tribunale di Isernia nei confronti di Favellato Vincenzo e appellata dalla Procura della Repubblica presso il suddetto Tribunale, dichiarava l'imputato colpevole del reato di cui all'articolo 10 *bis* d.lgs. 10 marzo 2000 n.74 - per aver omesso di versare, in qualità di legale rappresentante di Cedis S.r.l., entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta (mod. 770/2005 ordinario) le ritenute relative agli emolumenti erogati nell'anno di imposta 2004 per un ammontare complessivo di euro 113.428,98 - e, concesse le attenuanti generiche, nonché le diminuenti di cui agli articoli 13 d.lgs. 10 marzo 2000 n.74 e 442 c.p.p., lo condannava alla pena di euro 3040 di multa, in sostituzione, ex articolo 13, comma 3, d.lgs. 10 marzo 2000 n.74, della pena di mesi uno e giorni 10 di reclusione.

Rilevava la corte che il primo giudice aveva assolto l'imputato perché il fatto non era previsto dalla legge come reato quando fu commesso, in quanto il reato contestatogli era stato consumato il 31 ottobre 2005, termine di presentazio-

ne delle dichiarazioni mod. 770/2005 ordinario, e la norma incriminatrice era stata introdotta con l'articolo 1, comma 414, l. 30 dicembre 2004 n.311 (Finanziaria 2005), legge entrata in vigore in data 1 gennaio 2005, e dunque successivamente al comportamento omissivo; la previsione del termine ultimo per la consumazione del reato concerneva una possibilità di ravvedimento, cioè di sanare la rilevanza penalistica del fatto, ma per condotte successive al 1 gennaio 2005, altrimenti attribuendosi responsabilità penale a chi era convinto di violare solo una norma tributaria, secondo l'insegnamento di Cass., sez. III, 3 novembre 1999 n.14160, Di Grisostomo.

Il pubblico ministero, appellando la sentenza, aveva sostenuto che il reato è omissivo e si consuma alla scadenza del termine previsto per l'azione prescritta, fissato al 31 ottobre 2005. La corte condivideva tale impostazione, richiamando altra più recente giurisprudenza di questa Suprema Corte (sez.III, 26 maggio 2010 n. 25875, Olivieri).

2. A mezzo del suo difensore l'imputato ha presentato ricorso per tre motivi.

Il primo motivo denuncia violazione della legge penale, riproponendo l'interpretazione della sentenza di primo grado e chiedendo anche la remissione alle Sezioni Unite.

Il secondo motivo denuncia violazione della legge penale: non è mai stato provato il dolo specifico richiesto dall'articolo 2 d.lgs. 74/2000 per tutte le fattispecie di tale decreto legislativo, essendo invece prospettabile un'ipotesi di ignoranza inevitabile che la Corte Costituzionale, con la sentenza 364 del 1988, dichiarando costituzionalmente illegittimo l'articolo 5 c.p., ha reso causa di esclusione della imputabilità.

Il terzo motivo denuncia violazione della legge penale, rilevando che la sentenza impugnata dà atto dell'avvenuto pagamento, prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, del credito tributario. Poiché la società di cui l'imputato è il legale rappresentante è attiva nel settore delle opere pubbliche, e quindi vittima dell'usuale pagamento tardivo della pubblica amministrazione, si è creata una evidente situazione di oggettiva difficoltà per cui sussiste il difetto dei requisiti minimi del reato omissivo in riferimento alla esigibilità dell'obbligo sanzionato penalmente e del principio *ad impossibilia nemo tenetur*, come conferma certa giurisprudenza di merito.

#### CONSIDERATO IN DIRITTO

3. La questione di diritto posta con il primo motivo in veste analoga si è già presentata a questa Corte, venendo risolta con esiti differenti.

3.1. Un antecedente si è infatti verificato, in riferimento all'omesso versamento delle ritenute di acconto, con l'entrata in vigore del d.l. n. 83 del 1991. La materia era regolata dall'art. 2 del d.l. 10 luglio 1982, n. 429, convertito nella legge 7 agosto 1982, n. 516, il quale sanzionava penalmente l'omesso versamento delle ritenute d'acconto operate dal datore di lavoro sulle retribuzioni dei la-

B

g

voratori dipendenti. Nell'ultimo comma della sua formulazione originaria tale disposizione 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 erano 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 infliggeva, tra l'altro, la pena dell'arresto e dell'ammenda a chi non avrebbe versato entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale le ritenute cui era obbligato per legge relativamente a somme pagate, per un ammontare complessivo per ciascun periodo d'imposta superiore a cinquanta milioni di lire, o la pena della reclusione e della multa a chi non avrebbe versato entro quest'ultimo termine le ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare complessivo superiore a venticinque milioni di lire per ciascun periodo d'imposta. La nuova norma penale, in sostanza, oltre a stabilire pene diverse, posponeva il termine per il versamento all'Erario delle ritenute fiscali operate a titolo di acconto. Si pose quindi la questione se la nuova norma, con il nuovo termine, si applicasse anche alle omissioni relative alle ritenute operate nel 1990, le quali, secondo la norma precedente, dovevano essere versate entro il giorno 15 del mese successivo: sulla base della nuova norma, invece, qualora le ritenute operate nel 1990 avessero oltrepassato un dato ammontare, il termine di versamento sarebbe scaduto entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale, ossia il 17 marzo 1991.

2.2. Tale problematica si è ripresentata, ancora per le ritenute di acconto, proprio con l'introduzione dell'art. 10 *bis* nel d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74. Come si è appena visto, 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. Questa condotta omissiva non venne però più prevista come reato dal d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74, che dettò una diversa disciplina dei reati tributari e non prevede fattispecie di reato in continuità normativa rispetto a quella posta dal citato art. 2 della legge n. 516 del 1982, espressamente abrogata dall'art. 25 del medesimo decreto legislativo (Sez. III, 21.11.2000, n. 3514, Piacente; Sez. III, 5.10.2001, n. 39178, Romagnoli). A seguito di questa modifica, pertanto, l'omesso versamento delle suddette ritenute d'acconto entro il termine del quindicesimo giorno del mese successivo a quello in cui venivano effettuate (come stabilito dagli artt. 3 e 8 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602) si trasformò in illecito amministrativo, punito con le sanzioni amministrative di cui all'art. 13 del d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

Successivamente, però, 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 sanzione penale chi non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta le ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare



superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta. Ai sensi dell'art. 1, comma 572, della legge 311/2004, la nuova disposizione penale è entrata in vigore il 1° gennaio 2005.

Si è posta quindi la questione se colui che, nell'anno 2004, ha omesso di versare le ritenute nelle singole scadenze mensili previste (giorno 15 del mese successivo), risponde della 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.

**2.3.** A tale questione, è opportuno ricordare, se ne è poi affiancata una analoga. Secondo la normativa tributaria, il versamento dell'imposta sul valore aggiunto deve essere effettuato, dai contribuenti mensili, entro il giorno 16 del mese successivo, e dai contribuenti trimestrali entro il giorno 16 del secondo mese successivo a ciascuno dei trimestri solari. Il mancato versamento dell'IVA alla scadenza dei singoli termini, mensili o trimestrali, costituiva illecito amministrativo punito con una sanzione amministrativa (cfr. art. 6, comma 5, legge 29 dicembre 1990, n. 405; art. 26, comma 1, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472; artt. 27 e 38 d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633; art. 1, commi 1 e 4, d.p.R. 23 marzo 1998, n. 100). Con l'art. 35, comma 7, d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni nella l. 4 agosto 2006, n. 248, ed entrato in vigore il 4 luglio 2006, è stato inserito nel d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74 l'art. 10 *ter*, il quale punisce con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa l'imposta sul valore aggiunto (per un ammontare superiore a cinquantamila euro), dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo, ossia entro il 27 dicembre dell'anno successivo.

Si ripropone quindi in questa ulteriore fattispecie la stessa problematica richiamata dall'art. 10 *bis*, sotto forma di quesito se l'art. 10 *ter*, e la relativa sanzione penale, si applichino anche agli omessi versamenti dell'IVA per l'anno 2005, ossia ai versamenti non effettuati entro i singoli termini di scadenza mensili o trimestrali del 2005 (che erano puniti con una sanzione amministrativa) qualora non siano stati versati alla nuova scadenza del 27 dicembre 2006 e superino un certo ammontare.

**3.** Per la prima delle suddette fattispecie (sostituzione dell'art. 2 d.l. n. 429 del 1982 ad opera dell'art. 3 del d.l. n. 83 del 1991) assunse ruolo dirimente la sentenza Sez. III, 3.11.1999, n. 14160, Di Grisostomo (rispetto alla quale non risultano decisioni contrastanti), affermando il seguente principio: «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'en-

12

3

trata in vigore della nuova disposizione».

Quel che più rileva in questa decisione è il criterio adottato per individuare il momento di consumazione dell'illecito costituito dall'omesso versamento delle ritenute operate nel 1990, le quali, secondo la norma precedente, dovevano essere versate entro il giorno 15 del mese successivo, mentre la nuova norma prevedeva che, qualora le ritenute operate nel 1990 superassero un certo ammontare, il termine di versamento scadesse entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale, ossia (nel caso allora in esame) il 17 marzo 1991. Sulla questione relativa al momento di consumazione dell'illecito da omesso versamento, la sentenza Di Grisostomo ritenne dunque 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 discendeva, poiché i singoli illeciti dovevano così ritenersi già consumati alla data di entrata in vigore della nuova norma penale, l'assoluta irrilevanza del nuovo termine per la presentazione del Mod. 770 da questa introdotto 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.

Dunque, la sentenza Di Grisostomo optò per una totale neutralizzazione al riguardo dello *jus novum*, ritenendo applicabile agli omessi versamenti relativi alle ritenute operate nel 1990 solo la normativa previgente alla norma introdotta dall'art. 3 del d.l. 16 marzo 1991 n. 83. Ciò in quanto, "blindando" le violazioni *de quibus* come già consumate alla entrata in vigore della nuova norma, lo spostamento del termine non poteva incidere sull'illecito, la norma di nuova introduzione leggendosi soltanto come «rivolta...al futuro, e cioè alle omissioni di versamento consumate successivamente all'entrata in vigore della nuova disposizione».

4. La linearità semplificatoria della lettura della sentenza Di Grisostomo non ha però resistito del tutto all'ondata successiva della tematica in esame, derivata proprio dalla introduzione dell'art. 10 *bis* nel d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74, per cui la recente giurisprudenza di questa Corte si è dissociata in due diversi orientamenti, che hanno dato luogo ad un contrasto tuttora vitale. La divaricazione, come ora si vedrà, si è focalizzata sull'individuazione della condotta criminosa della nuova norma, tale secondo gli arresti che si sono discostati dalla impostazione della sentenza Di Grisostomo - e sulla cui diversa impostazione si è fondata la sentenza della corte territoriale oggetto del presente ricorso - da addivenire a una tutela conservativa del significato dell'art. 10 *bis*, ma al tempo stesso collocata su uno stretto crinale tra detta preservazione da un lato e violazione del principio di irretroattività dall'altro, violazione ad avviso dell'orientamento opposto realmente verificatasi.

/

9

5. Il primo orientamento, divergente appunto dalla sentenza Di Grisostomo, è esordito con la sentenza Sez. III, 26.5.2010, n. 25875, Olivieri, secondo cui «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». Ne consegue l'applicabilità dell'art. 10 *bis* d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74 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.

La pronuncia prende mosse dal riscontro di una soluzione di continuità normativa tra la fattispecie criminosa di cui all'art. 10 *bis*, introdotta 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, che però non coincide con quella dell'inadempimento dell'obbligo di versamento delle ritenute operate sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti stabilita 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». A ciò si aggiunga che «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».

La decisione, quindi, come già accennato, attinge la sua divergenza dalla giurisprudenza del 1999 dal presupposto che la condotta prevista dal delitto in questione differisca da quella delineata dalle precedenti disposizioni sanzionatorie amministrative (art. 13 del d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 471) in ragione di un diverso oggetto delle omissioni (il versamento del totale delle ritenute invece che della quantità mensile delle medesime), di un diverso evento dannoso per l'erario e di un conseguente diverso termine per l'adempimento dell'obbligo,

che comporta una intersezione tra gli ambiti di applicabilità delle due normative in sequenza risolta con effetto antipodale a quello della interpretazione adottata della sentenza Di Grisostomo.

6. Le conclusioni di questo primo arresto rifluiscono nella sentenza Sez. III, 12.1.2012, n. 7588, Screti (non massimata), la quale a sua volta parte dal rilievo che l'art.10 *bis* configura un reato omissivo istantaneo, 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. La sentenza pertanto reputa la norma applicabile anche alle ritenute effettuate nel 2004 perché, al momento in cui è entrata in vigore, i termini per effettuare il versamento non erano ancora trascorsi, *id est* 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 e 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». Alla medesima conclusione, poi, si giungerebbe anche se si includesse 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, pur 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 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 osserva, infine, che nel caso esaminato non erano riversabili i principi affermati dalla sentenza Sez. III, 3.11.1999, n. 14160, Di Grisostomo, che aveva diversamente risolto 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, incidente 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 diveniva quello previsto per la dichiarazione annuale del sostituto d'imposta. La sentenza Di Grisostomo, invero, aveva statuito che, nel caso da essa esaminato, non era applicabile 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, non configurandosi pertanto un problema di successione di leggi penali nel tempo giacché la norma tributaria non è norma penale, né ponendosi 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.

7. Un secondo, e diverso, orientamento si manifesta invece con la sentenza Sez. III, 8 febbraio 2012, n. 18757, Germani, la quale ha reputato non convincenti le considerazioni su cui si imperniano le sentenze Olivieri e Screti, collocandosi invece sulla scia della sentenza Di Grisostomo, i cui principi godrebbero di maggior prossimità al dettato costituzionale di irretroattività delle norme penali incriminatrici ex art. 25, secondo comma, Cost.

La pronuncia sostiene l'assoluta identità, per i profili rilevanti, della questione ora in esame con la situazione normativa esaminata dalla sentenza Di Grisostomo, giacché quanto, secondo il criterio interpretativo adottato dalle sentenze Olivieri e Screti, pure nel caso vagliato dalla sentenza Di Grisostomo, 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 prevedente 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.

Irrilevante poi sarebbe la circostanza, al contrario valorizzata dalla sentenza Screti, che nella fattispecie contemplata dalla sentenza Di Grisostomo si trattava di successione di norme penali, essendo l'omesso versamento già previsto come reato dalla normativa anteriore al 1991, mentre nel caso in esame trattasi della (re)introduzione di un nuovo reato, dato che l'omesso versamento in precedenza costituiva un semplice illecito amministrativo. Invero la *ratio decidendi* della sentenza Di Grisostomo non è individuabile nel fatto che allora si trattava della successione tra due illeciti penali e non – come nel caso dell'art. 10 *bis* d. lgs. 74/2000 - tra un illecito amministrativo e un illecito penale, bensì nell'ulteriore e diverso fatto che in entrambe le ipotesi si tratta della successione di norme che prevedevano e sanzionavano un comportamento illecito.

E difatti, il principio affermato dalla sentenza Germani è ancora la sostanza semplificatoria e quindi dirimente della sentenza Di Grisostomo: il momento

di consumazione dell'illecito, penale o amministrativo che sia, non può essere che unico e, trattandosi di condotta omissiva, si identifica nel momento della scadenza del termine utile per realizzare la condotta doverosa, termine che a sua volta va identificato in quello stabilito dalla legge vigente al momento in cui i singoli versamenti dovevano essere effettuati. E ciò la sentenza ripropone, a ben guardare, sulla base (nucleo della divaricazione dal primo orientamento) di una ulteriore, terza identificazione, quella della condotta omissiva, tratta esclusivamente dalla frazionata configurazione del primo dettato normativo, senza attribuire invece – in prospettabile contrasto col principio ermeneutico di conservazione, come già si accennava - alla norma successiva alcuna valenza di identificazione di un altro - “globale” nella diversa ottica delle sentenze Olivieri e Screti - comportamento illecito omissivo.

Ben consapevole dell'effettiva *impasse*, la sentenza Germani ha affrontato attentamente le pertinenti considerazioni della sentenza Olivieri, negando che il fatto che l'art.10 *bis* preveda un reato di natura omissiva istantanea, consumantesi nel momento in cui scade il termine per la presentazione della dichiarazione, incida sulla questione se la nuova norma si applichi soltanto agli omessi versamenti successivi alla sua entrata in vigore o anche a quelli già perfezionatisi per intervenuta scadenza dei relativi termini (e rilevando che si doveva allo stesso modo riconoscere natura omissiva istantanea pure al precedente illecito amministrativo, che si consuma anch'esso al momento di scadenza del termine per il versamento). La questione consisterebbe, in sostanza, nello stabilire in quale momento si è perfezionato e consumato l'illecito costituito dalle omissioni di versamento e, conformemente al principio già enunciato dalla sentenza Di Grisostomo, questo momento non può che essere unico e individuato nel momento di scadenza del termine stabilito dalla legge vigente all'epoca in cui i versamenti dovevano essere effettuati, deducendone che per le ritenute operate nel 2004 questo termine, secondo la legge vigente, scadeva il giorno 15 del mese successivo, onde 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 dell'art. 10 *bis* (1° gennaio 2005), applicabile soltanto agli omessi versamenti delle ritenute operate dal dicembre 2004 in avanti. Qualora si dovesse invece ritenere che la nuova norma penale, attraverso l'artificio della previsione di un termine di versamento più lungo, avesse prorogato con effetto retroattivo termini già scaduti così restituendo effetto a illeciti già consumati e perfezionati, si incorrerebbe in contrasto con il principio di irretroattività delle norme penali e con il divieto del *ne bis in idem*.

La sentenza Germani osserva poi – ancora nell'intento di erodere il *punctum dolens* che dissocia queste interpretazioni giurisprudenziali - che la sentenza Olivieri nega il contrasto con i suddetti principi reputando che la condotta prevista dalla norma penale di cui all'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. Tesi, questa, che non sarebbe però condivisibile a motivo di una sostanziale identità tra la condotta

prevista e punita in via amministrativa dall'art. 13 d. lgs. 671/97 e quella penalmente rilevante ex art. 10 *bis* d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74: entrambe le condotte concernono il mero omesso versamento delle medesime somme, e per valutare l'identità della condotta posta in essere dall'agente sono prive di significanza 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 (argomento peraltro, sia consentito di osservare, in qualche misura tautologico). La sentenza nega altresì che sussista 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 quanto la sanzione penale hanno ad oggetto la stessa condotta omissiva (il mancato versamento all'erario) rivolta al medesimo oggetto materiale (le ritenute certificate). Parimenti irrilevante sarebbe 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, costituendo un dato estrinseco non incidente sulla condotta omissiva dell'agente, se non nel senso di sanzionarne il termine di rilevanza giuridica.

In realtà, secondo la sentenza Germani, 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, rinvigorendo poi la sanzione per una condotta già in precedenza punita in via amministrativa. Gli illeciti amministrativi commessi in relazione alle ritenute operate nel 2004 si erano già consumati e perfezionati 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, per cui – parafrasando un rilievo della sentenza Di Grisostomo – se le violazioni fossero state accertate nell'immediatezza, l'imputato avrebbe potuto essere stato già sottoposto alle sole sanzioni amministrative. La nuova norma penale, pertanto, come aveva ritenuto il suddetto arresto, non poteva che essere rivolta al futuro, e cioè alle omissioni di versamento consumate successivamente all'entrata in vigore della nuova disposizione.

Neppure sarebbe configurabile una lettura della nuova norma penale nel senso che sia stato modificato (facendolo avanzare nel tempo) il *tempus commissi delicti* per illeciti (relativi alle ritenute del 2004) già perfezionatisi 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. D'altra parte, in realtà, non era stato introdotto un nuovo obbligo di fare, ma era stato posticipato nel tempo il termine di una violazione già perfetta, seppure sanzionata solo amministrativamente. Una diversa interpretazione avrebbe avuto l'effetto 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.

La sentenza Germani è poi giunta ad affermare 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. 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., con l'applicazione del seguente principio: «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): principio applicabile anche al caso in esame sia perché non concernente fatti e comportamenti diversi, ma lo stesso comportamento, inteso quale condotta omissiva dell'agente, sia perché trattasi di illecito già consumato al momento della scadenza del termine di versamento all'epoca previsto.

In conclusione, la sentenza Germani ha affermato 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 (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, essendosi gli illeciti da omesso versamento consumati e perfezionati prima dell'entrata in vigore della nuova norma penale. Di conseguenza, ai fini del reato di cui all'art. 10 *bis* d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74, sono considerabili 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.

L'orientamento della sentenza Germani è stato poi seguito anche dalla sentenza Sez. III, 9.10.2012, Innocenti (al momento non ancora depositata).

8. Apparendo allo stato difficoltoso dirimere in tempi brevi il contrasto con tale conformazione manifestatosi nell'ambito della Sezione, sembra dunque opportuno investire subito le Sezioni Unite, anche perché i reati che fossero eventualmente ritenuti configurabili accogliendo il primo orientamento sono prescrivibili in un non ampio spazio di tempo. E' il caso di evidenziare altresì che viene rimesso alle Sezioni Unite anche un altro ricorso in decisione nella odierna udienza afferente all'analogha questione dell'applicabilità dell'art. 10 *ter* d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74 all'omesso versamento dell'IVA in base alla dichiarazione annuale 2006 per l'anno di imposta 2005 entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo, cioè entro il 27 dicembre 2006..

Pertanto, ai sensi dell'art. 618 cod. proc. pen., il ricorso deve essere rimesso alle Sezioni Unite per la risoluzione della questione se l'art. 10 *bis* del d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74, inserito dall'art. 1, comma 414, l. 30 dicembre 2004, n. 311, ed entrato in vigore in data 1 gennaio 2005, il quale punisce con la reclu-



sione da sei mesi a due anni chiunque 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, (a) si applichi anche agli omessi versamenti delle ritenute relative all'anno 2004, che dovevano essere effettuati nel corso del 2004 alle singole scadenze previste ed erano nel corso di tale anno puniti con una sanzione amministrativa, e che non sono stati poi versati alla scadenza del 31 ottobre 2005 prevista quale termine per la presentazione delle dichiarazioni mod.770/2005 ordinario, ovvero (b) debba ritenersi che l'illecito si sia consumato alla data delle singole scadenze del 2004 e quindi sia punibile solo con la sanzione amministrativa vigente all'epoca della consumazione, non potendo operare su di esso la nuova norma penale.

**Per questi motivi  
La Corte Suprema di Cassazione**

rimette il ricorso alle Sezioni Unite.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte Suprema di Cassazione, il 20 novembre 2012.

L'estensore  
Chiara Graziosi

Il Presidente  
Alfredo Maria Lombardi

