

Rigore delle Sezioni Unite in tema di omesso versamento di IVA e ritenute

di *Alessandro Traversi**

Le Sezioni Unite penali della Corte di cassazione, nella sentenza n. 37424 del 2013, hanno affermato che la sanzione penale per il delitto di omesso versamento IVA è applicabile anche alle omissioni relative al 2005, senza che ciò comporti violazione del principio di irretroattività della norma penale, e ad analoghe conclusioni sono giunte nella successiva sentenza n. 37425 del 2013, in relazione al delitto di omesso versamento delle ritenute certificate. Dopo un'analisi approfondita degli elementi costitutivi del delitto di omesso versamento IVA, nella sentenza n. 37424 è altresì precisato il rapporto tra l'illecito penale di omesso versamento IVA e quello amministrativo degli omessi versamenti periodici, ricostruito in termini, non già di specialità, ma piuttosto di progressione, con il risultato dell'applicazione congiunta delle due diverse sanzioni, penale e amministrativa. Un'ulteriore puntualizzazione concerne l'irrilevanza della sopravvenuta mancanza di liquidità ai fini di escludere l'elemento soggettivo del reato.

Le sentenze delle Sezioni Unite penali della Corte Suprema di cassazione n. 37424 e n. 37425¹ sono di particolare interesse, in quanto affrontano alcune delle più spinose problematiche in relazione ai reati di «omesso versamento di IVA» e «omesso versamento di ritenute certificate»². La questione che era stata rimessa al vaglio delle Sezioni Unite, oggetto della sentenza n. 37424 del 2013, verteva sull'applicabilità o meno della norma penale di cui all'art. 10-ter³ del D.Lgs. n. 74/2000 agli omessi versamenti dell'IVA per l'anno 2005. Oggetto della sentenza n. 37425 del 2013 è stato quello del tutto analogo concernente l'applicabilità dell'art. 10-bis del suddetto decreto agli omessi versamenti di ritenute certificate relativamente al medesimo anno d'imposta.

Il problema, con specifico riguardo alla fattispecie di omesso versamento dell'IVA, si poneva in quanto la norma incriminatrice di cui all'art. 10-ter³ era entrata in vigore il 4 luglio 2006 e, quindi, in epoca successiva al periodo d'imposta 2005. Sul punto, si erano formati due diversi indirizzi interpretativi: l'uno tendente ad escludere la sussistenza del reato relativamente all'anno d'imposta 2005, in virtù del principio di irretroattività della legge penale, dato che gli omessi versamenti dell'IVA sono riferibili al periodo d'imposta precedente a quello di entrata in vigore della legge; l'altro, più restrittivo, tendente invece a valorizzare il fatto che il reato in questione si perfezionava alla data del 27 dicembre 2006, epoca in cui la norma era già in vigore.

Le Sezioni Unite hanno risolto il contrasto, affermando che l'art. 10-ter del D.Lgs. n. 74/2000 «è applicabile anche alle omissioni dei versamenti IVA relativi all'anno 2005, senza che ciò comporti violazione del principio di irretroattività della norma penale». Ciò sulla base dell'assunto che il soggetto, pur avendo omesso i versamenti periodici per l'anno 2005, avrebbe avuto ancora, fino al 27 dicembre 2006, la possibilità di determinarsi a effettuare il versamento di quanto risultante dalla dichiarazione annuale da lui stesso presentata, di talché l'eventuale decisione del contribuente di non provvedere a ciò, così integrando gli estremi del reato di omesso versamento IVA, si colloca in un momento ampiamente successivo all'introduzione di detta fattispecie criminosa.

Al di là di questa affermazione conclusiva, la sentenza annotata è di particolare interesse perché fornisce un'analisi approfondita degli elementi costitutivi del delitto in questione, rivelatasi particolarmente utile in considerazione dell'infelice formulazione della norma incriminatrice.

Elementi costitutivi del delitto di omesso versamento IVA

* **Alessandro Traversi** - *Avvocato in Firenze - Docente di diritto penale tributario presso la Scuola di Polizia Tributaria - Guardia di Finanza di Roma*

¹ Entrambe del 28 marzo 2013 (depositate il 12 settembre 2013. La prima pubblicata in calce, la seconda in Banca Dati BIG Suite, IPSOA.

² Di cui, rispettivamente, agli artt. 10-ter e 10-bis del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

³ Inserita dall'art. 35, comma 7, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248.

L'art. 10-ter del D.Lgs. n. 74/2000 contempla infatti il delitto di «omesso versamento di IVA», estendendo, per relationem, l'applicabilità dell'art. 10-bis del medesimo decreto «nei limiti ivi previsti» -sia di pena edittale (reclusione da sei mesi a due anni), che di ammontare di imposta evasa (superiore ad euro 50.000,00 per periodo d'imposta) - a «chiunque non versa l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo». Quanto agli elementi costitutivi materiali di detto reato, sono: innanzitutto la condotta, che è di tipo omissivo proprio, come si desume dall'uso da parte della norma incriminatrice della locuzione «non versa»; in secondo luogo, la presentazione della dichiarazione annuale con l'indicazione di un'IVA dovuta di ammontare superiore ad euro 50.000,00, che costituisce il necessario presupposto della condotta di omesso versamento; infine, il superamento della soglia di punibilità di euro 50.000,00 per ciascun periodo d'imposta. Quanto all'elemento psicologico, è rappresentato dal dolo generico, consistente nella mera coscienza e volontà del soggetto agente di omettere il versamento dell'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore ad euro 50.000,00 per periodo d'imposta.

SOLUZIONI OPERATIVE

Delitto di omesso versamento IVA

Gli elementi costitutivi materiali del reato di omesso versamento IVA sono:

- la **condotta**, che è di tipo **omissivo proprio**, come si desume dall'uso da parte della norma incriminatrice della locuzione «non versa»;
- la **presentazione della dichiarazione annuale** con l'indicazione di un'IVA dovuta di ammontare **superiore ad euro 50.000**, che costituisce il necessario presupposto della condotta di omesso versamento;
- il **superamento della soglia di punibilità** di euro 50.000 per ciascun periodo d'imposta.

Quanto all'**elemento psicologico**, è rappresentato dal **dolo generico**, consistente nella mera coscienza e volontà del soggetto agente di omettere il versamento dell'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore ad euro 50.000 per periodo d'imposta.

Questi, dunque, i lineamenti generali del reato pacificamente condivisi sia dalla dottrina che dalla giurisprudenza. Rimaneva, però, aperta la questione di quale potesse essere il momento consumativo del reato medesimo.

La Suprema Corte, sul punto, ha opportunamente chiarito che la condotta, sia del reato di omesso versamento di IVA che di quello di omesso versamento di ritenute certificate, è di tipo istantaneo. Per cui il momento consumativo di esso non può che coincidere, quanto al delitto di omesso versamento di IVA, con lo spirare del «termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo» (e, cioè, il 27 dicembre dell'anno successivo al periodo d'imposta di riferimento, ex art. 6, comma 2, della legge 29 dicembre 1990, n. 405) e, quanto al delitto di omesso versamento di ritenute certificate, con lo spirare del «termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta» (e, cioè, il 31 luglio dell'anno successivo a quello di erogazione delle somme assoggettate a ritenuta, ex art. 4, comma 3-bis, del D.P.R. n. 322/1998).

Sulla base di questo assunto, la Corte ha conseguentemente affermato, con specifico riguardo al delitto di cui all'art. 10-ter del D.Lgs. n. 74/2000, che esso «è applicabile anche alle omissioni dei versamenti IVA relativi all'anno 2005, senza che ciò comporti violazione del principio di irretroattività della norma penale».

Concorso apparente di norme

Nel formulare il suddetto principio di diritto, la Suprema Corte, nella sentenza n. 37424 del 2013, ha altresì precisato che nel caso di specie non si poneva tanto un problema di successione di norme sanzionatorie, bensì una questione di eventuale concorso apparente di norme: in particolare, la norma penale di cui all'art. 10-ter del D.Lgs. n. 74/2000 e l'art. 13, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997, che sanziona l'omissione dei versamenti periodici. Stante il «principio di specialità», previsto in via generale dall'art. 9, comma I, della legge 24 novembre 1981, n. 689, e, nella materia in esame, dall'art. 19, comma 1, del D.Lgs. n. 74/2000, secondo il quale quando uno stesso fatto è punito da una disposizione penale contemplata dal medesimo decreto e da un'altra che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale, ci saremmo aspettati che la Corte di cassazione ritenesse applicabile soltanto la norma penale, speciale in quanto caratterizzata dal presupposto dell'indicazione dell'IVA dovuta nella dichiarazione annuale e dalla necessità del superamento di una soglia minima di punibilità. La soluzione adottata dalla Corte è stata invece diversa, poiché il rapporto fra i due illeciti è stato ricostruito in termini, non già di specialità, ma piuttosto di «progressione», con conseguente applicazione congiunta delle due diverse sanzioni, penale e amministrativa.

Si legge infatti in sentenza che «la fattispecie penale costituisce in sostanza una violazione molto più grave di quella amministrativa e, pur contenendo necessariamente quest'ultima, la arricchisce di elementi essenziali (dichiarazione annuale, soglia, termine allungato) che non sono complessivamente riconducibili al paradigma della specialità (che, ove operante, comporterebbe ovviamente l'applicazione del solo illecito penale), in quanto recano decisivi segmenti comportamentali (in riferimento alla presentazione della dichiarazione annuale IVA e al protrarsi della condotta omissiva), che si collocano temporalmente in un momento successivo dell'illecito amministrativo».

LA GIURISPRUDENZA

Concorso apparente di norme

Le Sezioni Unite della Corte di cassazione nella sentenza n. 37424 del 2013 affermano che la fattispecie penale di **omesso versamento IVA** costituisce una **violazione molto più grave** di quella **amministrativa** e, pur

contenendo necessariamente quest'ultima, la arricchisce di elementi essenziali (dichiarazione annuale, soglia, termine allungato) che non sono complessivamente riconducibili al paradigma della specialità (che, ove operante, comporterebbe l'applicazione del solo illecito penale), in quanto recano decisivi segmenti comportamentali (in riferimento alla presentazione della dichiarazione annuale IVA e al protrarsi della condotta omissiva), che si collocano temporalmente in un **momento successivo dell'illecito amministrativo**. Con la conseguenza che risultano **irrogabili** sia le **sanzioni amministrative** per i mancati versamenti periodici, sia la sanzione **penale**, ricorrendone i presupposti.

E' questa la prima volta che, nella giurisprudenza di legittimità, viene ritenuto non applicabile il «principio di specialità» di cui all'art. 19, comma 1, del D.Lgs. n. 74/2000, con la conseguenza che risultano irrogabili sia le sanzioni amministrative per i mancati versamenti periodici, sia la sanzione penale, ricorrendo i presupposti di cui all'art. 10-ter del D.Lgs. n. 74/2000.

Nella sentenza in commento viene poi analizzato anche l'elemento soggettivo del reato, evidenziando che lo stesso «è punibile a titolo di dolo generico», diversamente alla maggior parte delle fattispecie criminose sanzionate dal D.Lgs. n. 74/2000, che richiedono invece lo scopo specifico di evadere le imposte.

Si enuncia espressamente che, per la commissione del reato, basta la coscienza e volontà di non versare all'Erario l'IVA relativa al periodo considerato e che «tale coscienza e volontà deve investire anche la soglia di euro 50.000, che è un elemento costitutivo del fatto, contribuendo a definirne il disvalore», specificando altresì che «la prova del dolo è insita in genere nella presentazione della dichiarazione annuale, dalla quale emerge quanto è dovuto a titolo di imposta e che deve, quindi, essere saldato o almeno contenuto non oltre la soglia di euro 50.000, entro il termine lungo previsto».

LA GIURISPRUDENZA

Sopravvenuta mancanza di liquidità

Le Sezioni Unite della Corte di cassazione affermano l'irrelevanza della sopravvenuta mancanza di liquidità ai fini di escludere l'**elemento soggettivo** del reato di **omesso versamento IVA**, in quanto il contribuente, all'atto del compimento di operazioni imponibili, **riscuote** già dall'acquirente del bene o del servizio **IVA dovuta** e deve, quindi, tenerla accantonata per l'Erario, organizzando le risorse disponibili in modo da poter adempiere all'**obbligazione tributaria**. Non può, quindi, essere invocata per escludere la colpevolezza, la crisi di liquidità del soggetto attivo al momento della scadenza del termine per il versamento.

Sopravvenuta mancanza di liquidità

Un'ulteriore puntualizzazione delle Sezioni Unite, destinata ad avere sicuramente pesanti ricadute sulle tante imprese colpite dalla crisi economica e finanziaria, concerne l'irrelevanza della sopravvenuta mancanza di liquidità ai fini di escludere l'elemento soggettivo del reato, in quanto il contribuente, all'atto del compimento di operazioni imponibili, «riscuote già (dall'acquirente del bene o del servizio) l'IVA dovuta e deve, quindi, tenerla accantonata per l'Erario, organizzando le risorse disponibili in modo da poter adempiere all'obbligazione tributaria», con la conseguenza che «non può, quindi, essere invocata per escludere la colpevolezza, la crisi di liquidità del soggetto attivo al momento della scadenza del termine lungo».

Ignoranza inevitabile della norma in relazione all'applicabilità per il 2005

In ordine all'ultimo argomento che era stato prospettato dal ricorrente riguardo alla ed. «ignoranza inevitabile» di cui all'art. 5 c.p., derivante dall'incertezza esistente in dottrina e giurisprudenza sull'applicabilità dell'art. 10-ter del D.Lgs. n. 74/2000 al periodo d'imposta 2005, la Corte di cassazione ha affermato che la suddetta esimente può trovare applicazione per il cittadino comune, sfornito di specifiche competenze, «mentre non può validamente essere invocata da chi svolge un'attività rispetto alla quale ha il dovere di informarsi con diligenza sulla normativa esistente», quale un imprenditore, che è «tenuto alla puntuale conoscenza e osservanza (anche attraverso la scelta e l'ausilio di collaboratori competenti) delle normative correlate allo svolgimento dell'attività imprenditoriale». Per quanto poi riguarda la specifica previsione di cui all'art. 15 del D.Lgs. n. 74/2000 secondo la quale «non danno luogo a fatti punibili (...) le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione», la Corte osserva che, in primo luogo, le «obiettive condizioni di incertezza» alludono a dubbi che provengono da specifici e concreti elementi esterni di carattere oggettivo e non a mere valutazioni e riflessioni soggettive, e che, nel caso specifico, era stata emanata la circolare 4 agosto 2006, n. 28/E dell'Agenzia delle entrate⁴, la quale aveva chiarito che la norma sanzionatoria di cui all'art. 10-ter avrebbe trovato applicazione a partire dai reati di omesso versamento consumati entro il 27 dicembre 2006, riguardanti PIVA risultante dalla dichiarazione relativa all'anno d'imposta 2005. Il che - secondo la Corte di cassazione - avrebbe dovuto indurre il contribuente, sul piano della prudenza comportamentale, a uniformarsi di conseguenza.

In Banca Dati BIG Suite. IPSOA.

Questioni di legittimità costituzionale

⁴ In Banca Dati BIG Suite, IPSOA.

Va peraltro segnalata l'ordinanza del Tribunale di Bologna 13 giugno 2013⁵, che ha rimesso alla Corte costituzionale la questione di legittimità dell'art. 10-ter del D.Lgs. n. 74/2000 per violazione del principio di eguaglianza-ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost., con riferimento agli omessi versamenti IVA di importo superiore alla soglia di euro 50.000,00, ma inferiore ad euro 77.468,53, commessi fino al 17 settembre 2011 (e, cioè, prima dell'entrata in vigore della legge n. 148/2011, che ha ridotto ad euro 30.000,00 l'originaria soglia di punibilità di euro 77.468,53 prevista per il delitto di omessa dichiarazione).

Per i fatti commessi anteriormente alla suddetta data - secondo la citata decisione - sussisterebbe, infatti, un'irragionevole disparità di trattamento tra il contribuente onesto che, avendo regolarmente presentato la dichiarazione annuale IVA indicando un debito d'imposta inferiore ad euro 77.468,53 ed abbia omesso di versarla entro il 27 dicembre dell'anno successivo, senz'altro punibile ex art. 10-ter del D.Lgs. n. 74/2000, ed il contribuente più avveduto il quale, avendo intenzionalmente evitato di presentare la dichiarazione annuale, omettendo altresì il versamento di un'IVA di importo inferiore alla soglia di euro 77.468,53, non potrebbe essere chiamato a rispondere né del delitto di «omesso versamento di IVA» di cui all'art. 10-ter del D.Lgs. n. 74/2000, per difetto del presupposto di un'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale, né tantomeno del delitto di «omessa dichiarazione» di cui all'art. 5 del medesimo decreto, per mancato superamento della soglia di punibilità all'epoca vigente. La rilevata disparità di trattamento, che addirittura considera in modo deteriore il contribuente che ha correttamente indicato nella dichiarazione annuale l'effettivo ammontare dell'IVA dovuta, ma che, magari a causa di un'incolpevole sopravvenuta mancanza di liquidità, abbia poi omesso il relativo versamento, appare senz'altro fondata. Non è detto, però, che l'eccezione venga accolta, anche perché la Corte costituzionale potrebbe ritenere non censurabile la scelta di politica legislativa di avere fissato la soglia di punibilità del delitto di omessa dichiarazione in misura inferiore rispetto a quella del delitto di omesso versamento di IVA.

LA GIURISPRUDENZA

Omessi versamenti e omessa dichiarazione

Il Tribunale di Bologna ha rimesso alla Corte costituzionale la **questione di legittimità** dell'art. 10-ter del D.Lgs. n. 74/2000 per violazione del principio di **eguaglianza-ragionevolezza**, con riferimento agli omessi versamenti IVA di importo superiore alla soglia di euro 50.000,00, ma inferiore ad euro 77.468,53, commessi fino al 17 settembre 2011 e, cioè, prima dell'entrata in vigore della legge che ha ridotto l'originaria soglia di punibilità per il delitto di omessa dichiarazione da 77.468,53 a 30.000 euro. Per i fatti commessi prima di tale data potrebbe sussistere un'irragionevole disparità di trattamento tra il **contribuente onesto** che abbia **presentato la dichiarazione annuale IVA** ed abbia omesso di versarla, senz'altro punibile per il delitto di **omesso versamento IVA**, ed il **contribuente** più avveduto che, avendo **omesso** la presentazione della **dichiarazione annuale** e il **versamento**, potrebbe non essere chiamato a rispondere né per il delitto di omesso versamento IVA, per difetto del presupposto di un'IVA dovuta in base alla dichiarazione, né per il delitto di omessa dichiarazione IVA.

Piuttosto, a proposito di possibili questioni di legittimità costituzionale, sarà da valutare se non sia invece del tutto irragionevole la previsione di cui all'art. 13, comma 2-bis, del D.Lgs. n. 74/2000 [introdotto dall'art. 2, comma 36-vicies semel, lett. 1), del D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito dalla legge 14 settembre 2011, n. 148], laddove stabilisce che, per tutti i delitti tributari previsti dal medesimo decreto, l'applicazione della pena ai sensi dell'art. 444 c.p.p. (ed. «patteggiamento») «può essere chiesta dalle parti solo qualora ricorra la circostanza attenuante di cui ai commi 1 e 2» e, cioè, soltanto a condizione che il contribuente-imputato, prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, abbia estinto il debito tributario, versando integralmente quanto dovuto a titolo di imposta, sanzioni amministrative e relativi interessi. Con specifico riguardo ai reati di omesso versamento di IVA e omesso versamento di ritenute certificate, appare infatti del tutto irragionevole che la possibilità di definire il processo mediante «patteggiamento» sia sostanzialmente preclusa in assenza di risarcimento da parte di imputati - per lo più imprenditori in crisi di liquidità, spesso causata dalla oggettiva impossibilità di riscossione di crediti, anche da parte di enti pubblici - che, se non sono stati in grado di versare l'IVA dovuta, a maggior ragione saranno nell'impossibilità di estinguere il debito tributario alle condizioni richieste dalla citata disposizione. Per non parlare dell'inutile aggravio di lavoro per i Tribunali, costretti a trattare processi definibili già in fase di indagini con il rito alternativo del «patteggiamento», ma che, a causa di questa rigorosa preclusione, i contribuenti-imputati avranno invece interesse a trascinare più a lungo possibile, confidando nella maturazione dei termini di prescrizione o... in eventuali sanatorie o provvedimenti di clemenza.

⁵ In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

LA SENTENZA

Cassazione, SS.UU. pen., Sent. 12 settembre 2013 (28 marzo 2013), n. 37424 - Pres. Lupo - Rei. Cortese (stralcio)

■ Fra l'art. 10-ter del D.Lgs. n. 74/2000, entrato in vigore il 4 luglio 2006, che punisce con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'IVA, dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a 50.000 euro per ciascun periodo d'imposta, e l'art. 13, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997, che assoggetta alla sanzione amministrativa pari al 30% di ogni importo non versato chiunque non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze periodiche, i versamenti dei debiti IVA, intercorre un rapporto non di specialità ma di progressione illecita, che comporta l'applicabilità congiunta delle due sanzioni.

■ L'art. 10-ter del D.Lgs. n. 74/2000, è applicabile anche alle omissioni dei versamenti IVA relativi all'anno 2005, senza che ciò comporti violazione del principio di irretroattività della norma penale.

Ritenuto in fatto

(Omissis)

Considerato in diritto

1. Premesso che appare privo di pregio il motivo con cui il ricorrente ha denunciato l'omessa notifica del decreto di citazione per il giudizio d'appello al domicilio eletto in ..., presso l'Agenzia «R. V.» (posto che dagli atti emerge che detta notifica è regolarmente avvenuta a mani proprie del ricorrente al domicilio

eletto), si osserva che il ricorso è stato assegnato alle Sezioni Unite perché si pronuncino sulla seguente questione: «se l'art. 10-ter del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, inserito dall'art. 35, comma 7, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, ed entrato in vigore il 4 luglio 2006, 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 50.000 euro), dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, ossia entro il 27 dicembre dell'anno successivo, si applichi anche agli omessi versamenti dell'IVA per l'anno 2005, che dovevano essere effettuati alle scadenze previste per l'anno 2005 ed erano puniti con una sanzione amministrativa, e che non sono stati versati alla nuova scadenza del 27 dicembre 2006, ovvero se, in alternativa, debba ritenersi che l'illecito si sia consumato alla data delle singole scadenze del 2005 e quindi sia punibile solo con la sanzione amministrativa vigente all'epoca della sua consumazione, non potendo operare retroattivamente la nuova norma penale».

(Omissis)

5. La corretta soluzione della questione sottoposta al Collegio richiede un'approfondita analisi del rapporto fra l'illecito amministrativo di cui all'art. 13, comma 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, e l'illecito penale di cui all'art. 10-ter, del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, inserito dall'art. 35, comma 7, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, ed entrato in vigore il 4 luglio 2006.

5.1. I dubbi sull'applicabilità della norma penale all'omesso versamento dell'IVA relativa al 2005 scaturiscono essenzialmente da un certo tipo di ricostruzione dell'analogo rapporto fra l'illecito amministrativo di cui all'art. 13, comma 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, e l'illecito penale di cui all'art. 10-bis del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (introdotto con l'art. 1, comma 414, della legge 30 dicembre 2004, n. 311). Si tratta dell'inquadramento di tale rapporto in termini di successione di norme sanzionatorie. Sulla base di tale presupposto vengono richiamate specificamente le argomentazioni e conclusioni espresse dalla sentenza Di Grisostomo¹ in ordine al rapporto fra l'originario testo dell'art. 2 del D.L. 10 luglio 1982, n. 429 (convertito dalla legge 7 agosto 1982, n. 516), e quello introdotto con l'art. 3 del D.L. 16 marzo 1991, n. 83, convertito dalla legge 15 maggio 1991, n. 154.

Ora, è evidente che la questione esaminata e risolta dalla sentenza Di Grisostomo riguardava sicuramente un'ipotesi di successione di norme sanzionatorie e, in particolare, una ipotesi di successione di norme penali. In quel caso, infatti, un determinato fenomeno della realtà, costituito dall'inadempimento ad obblighi di natura fiscale, già preso in considerazione, a fini di repressione penale, per il solo fatto del mancato rispetto dei termini (mensili) fissati dalla normativa tributaria, veniva fatto oggetto, sempre a fini di repressione penale, di una diversa disciplina, formalmente sostitutiva della precedente, che definiva in modo nuovo e autonomo i presupposti della condotta punibile (dando rilievo in particolare alla inutile scadenza del termine fissato per la dichiarazione annuale, da presentare nell'anno successivo a quello di riferimento) e le relative sanzioni. Era chiaro, quindi, sotto un profilo anche formale, che le due discipline non potevano coesistere, e si poneva di conseguenza il problema di come trattare le fattispecie astrattamente assoggettabili ad entrambe. La soluzione trovata, ispirata ai principi di irretroattività e non duplicabilità della sanzione penale e fortemente influenzata - va ricordato - dal principio di ultra attività delle norme penali finanziarie di cui all'art. 20 della legge 7 gennaio 1929, n. 29 (poi abrogato dall'art. 24, comma 1, del D.Lgs. 30 dicembre 1999, n. 507) e dalla

¹ Cfr. Cass., Sez. III pen., sent. 3 novembre 1999, n. 14160, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

presenza, nel D.L. 16 marzo 1991, n. 83, convertito dalla legge 15 maggio 1991, n. 154, di disposizioni transitorie, fu nel senso che i fatti consumati e sanzionati nel regime anteriore alla novellazione restassero assoggettati solo a questo e non potessero in alcun modo costituire oggetto della nuova incriminazione (anche se più favorevole). Con l'introduzione dell'art. 10-ter del D.Lgs. n. 74/2000 (così come con quella dell'art. 10-bis) non si è, invece, formalmente determinata la sostituzione di un regime sanzionatorio ad un altro, ma si è aggiunta, alla generale previsione delle fattispecie di illecito amministrativo di cui all'art. 13, comma 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 (rimasto in vigore), comprendenti l'omesso versamento, alle previste scadenze mensili (o trimestrali), del debito IVA, la previsione di una specifica fattispecie penale, ruotante sì nell'ambito dello stesso fenomeno omissivo ma ancorata a presupposti fattuali e temporali nuovi e diversi.

In questo caso, quindi (come in quello dell'art. 10-bis), non si pone un problema di successione di norme sanzionatorie, bensì una questione di eventuale concorso apparente di norme (penale ed amministrativa), ed è una questione che, evidentemente, non riguarda solo l'anno 2005 ma anche gli anni successivi.

Detto concorso è regolato dal principio di specialità, quale previsto in generale nell'art. 9, comma 1, della legge 24 novembre 1981, n. 689 (cfr. Sez. VI, 1° ottobre 1993, n. 11395, Bellone, Rv. 196065) - secondo il quale «Quando uno stesso fatto è punito da una disposizione penale e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, ovvero da una pluralità di disposizioni che prevedono sanzioni amministrative, si applica la disposizione speciale» - e che trova specifica espressione, nella materia in esame, nell'art. 19, comma 1, del D.Lgs. n. 74/2000, secondo il quale «Quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II [precisamente dedicato ai "delitti"] e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale».

Per stabilire se nel caso in esame si è in presenza di un concorso apparente o effettivo di norme, si tratta, dunque, di verificare se le norme sanzionatorie concorrenti riguardino o meno lo «stesso fatto». La risposta a tale quesito è negativa. Entrambi gli illeciti concorrenti, invero, sono illeciti omissivi propri, integrati dal mero mancato compimento di un'azione dovuta.

Com'è noto, gli elementi costitutivi dell'illecito omissivo (di mera condotta) sono: a) i presupposti, cioè la situazione tipica da cui sorge l'obbligo di agire; b) la condotta omissiva (non tacere quod debe-tur); e) il termine, esplicito o implicito, alla cui scadenza l'inadempimento dell'obbligo assume rilevanza e si consuma l'illecito.

Nell'illecito amministrativo di cui all'art. 13, comma 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, il presupposto è costituito dal compimento di operazioni imponibili comportanti l'obbligo di effettuare il versamento periodico dell'IVA (art. 1, comma 1, del D.P.R. 23 marzo 1998, n. 100), la condotta omissiva si concretizza nel mancato versamento periodico dell'IVA, e il termine per l'adempimento è fissato al giorno sedici del mese (o trimestre) successivo a quello di maturazione del debito IVA (art. 1, comma 4, del D.P.R. 23 marzo 1998, n. 100). Nell'illecito penale di cui all'art. 10-ter del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, il presupposto è costituito sia dal compimento di operazioni imponibili comportanti l'obbligo di effettuare il versamento periodico dell'IVA (art. 1, comma 1, del D.P.R. 23 marzo 1998, n. 100), sia dalla presentazione (regolata dall'art. 8, comma 1, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322) della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno precedente: che tale presentazione sia un necessario presupposto del reato è stato puntualizzato, sulla base dell'inequivoco tenore testuale della norma incriminatrice, dalla giurisprudenza (Sez. III, 14 gennaio 2010, n. 6293, Ioele)²; la condotta omissiva si concretizza nel mancato versamento, per un ammontare superiore a 50.000 euro, dell'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale; il termine per l'adempimento è individuato in quello previsto per il versamento dell'acconto IVA relativo al periodo d'imposta successivo.

Come si vede, pur nella comunanza di una parte dei presupposti (compimento di operazioni imponibili comportanti l'obbligo di effettuare il versamento periodico dell'IVA) e della condotta (omissione di uno o più dei versamenti periodici dovuti), gli elementi costitutivi dei due illeciti divergono in alcune componenti essenziali, rappresentate in particolare: dalla presentazione della dichiarazione annuale IVA, richiesta per il solo illecito penale; dalla soglia minima dell'omissione, richiesta per il solo illecito penale; dal termine di riferimento per l'assunzione di rilevanza dell'omissione, fissato, per l'illecito amministrativo, al giorno sedici del mese successivo a quella di maturazione del debito mensile IVA, e coincidente, per l'illecito penale, con quello previsto per il versamento dell'acconto IVA relativo al periodo d'imposta successivo.

Le illustrate divergenze inducono a ricostruire il rapporto fra i due illeciti in termini, non di specialità, ma piuttosto di «progressione»: la fattispecie penale - secondo l'indirizzo di politica criminale adottato in generale dal D.Lgs. n. 74/2000 (su cui cfr. in particolare Corte cost., sent. n. 49 del 2002)³ - costituisce in sostanza una violazione molto più grave di quella amministrativa e, pur contenendo necessariamente quest'ultima (senza almeno una violazione del termine periodico non si possono evidentemente determinare i presupposti del reato), la arricchisce di elementi essenziali (dichiarazione annuale, soglia, termine allungato) che non sono complessivamente riconducibili al paradigma della specialità (che, ove operante, comporterebbe ovviamente l'applicazione del solo illecito penale), in quanto recano decisivi segmenti comportamentali (in riferimento alla presentazione della dichiarazione annuale IVA e al protrarsi della condotta omissiva), che si collocano temporalmente in un momento successivo al compimento dell'illecito amministrativo (cfr., per un analogo precedente di esclusione della specialità - in tema di rapporto tra la fattispecie

² In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

³ In *GT-Riv. giur. trib. n. 6/2002*, pag. 502, con commento di F. Fontana, e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

penale prevista dall'art. 10-quater del D.Lgs. n. 74/2000, relativa all'omesso versamento, in misura superiore a euro 50.000 per ciascun periodo d'imposta, di somme dovute, derivante dall'utilizzo in compensazione di crediti non spettanti o inesistenti, e la sanzione amministrativa prevista dall'art. 27, comma 18, del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla legge n. 2/2009, dell'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute - Sez. III, 11 novembre 2010, n. 42462, Ragosta, Rv. 248753⁴). Da quanto sopra discende che la presenza della previsione dell'illecito amministrativo di cui all'art. 13, comma 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, e la consumazione in concreto di esso, non sono di ostacolo all'applicazione, in riferimento allo stesso periodo d'imposta e nella ricorrenza di tutti gli specifici presupposti, della statuizione relativa all'illecito penale di cui all'art. 10-ter del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74. La circostanza che in tal modo un fatto integrante uno o più illeciti minori (omissione di uno o più versamenti periodici per un ammontare complessivamente superiore a euro 50.000) assurga, in punto di fatto, a presupposto dell'illecito maggiore, richiedente a sua volta ulteriori requisiti e caratterizzato da un diverso tempo di realizzazione, non appare motivo sufficiente per escludere la concorrente applicazione di entrambi gli illeciti. La conclusione così assunta in ordine al rapporto sussistente, in via generale, fra le disposizioni in discorso non si pone in contrasto né con l'art. 4 del Protocollo n. 7 della CEDU, né con l'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, che sanciscono il principio del ne bis in idem in materia penale. Anzitutto, invero, nella specie, come si è visto, non si può parlare di identità del fatto; in ogni caso, poi, il principio suddetto si riferisce solo ai procedimenti penali e non può, quindi, riguardare l'ipotesi dell'applicazione congiunta di sanzione penale e sanzione amministrativa tributaria (in tal senso, espressamente, Corte giust. UE, 26 febbraio 2013, causa C-617/10, «Aklagaren e. Hans Akerberg Fransson») ⁵.

5.2. Quanto finora esposto non risolve tutti i problemi posti dalla questione sottoposta al Collegio, riguardante in particolare l'applicabilità della nuova norma penale, entrata in vigore il 4 luglio 2006, anche a omissioni verificatesi, in riferimento alla scadenza del termine periodico, nel corso del 2005. Tale applicabilità, infatti, sarebbe contraria, secondo l'orientamento che la esclude, anche al principio di irretroattività della norma penale. La tesi non è condivisibile. Se è vero, infatti, che, al momento della scadenza del «termine fiscale» per il versamento periodico dei debiti IVA relativi all'anno 2005, il reato in discussione non era ancora stato introdotto - essendo l'entrata in vigore dell'art. 10-ter del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, posteriore a detta scadenza - è altrettanto vero, però, che la condotta penalmente rilevante non è l'omissione del versamento periodico nel termine previsto dalla normativa tributaria, ma il mancato versamento dell'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale nel maggiore termine stabilito per il versamento dell'acconto IVA relativo al periodo d'imposta dell'anno successivo. Pertanto, il soggetto che aveva omesso i versamenti periodici per il 2005 nel termine previsto dalla normativa tributaria (e che vi aveva persistito nel primo semestre 2006) avrebbe avuto ancora, fino al 27 dicembre 2006, la possibilità di assumere le proprie determinazioni in ordine all'effettuazione di un versamento dei debiti che, in relazione al quantum risultante dalla dichiarazione annuale da lui stesso presentata, mantenesse l'omissione non oltre la soglia dei 50.000 euro. La risoluzione di non provvedere a tanto, che dà luogo alla commissione del reato, si colloca, dunque, in un'epoca ampiamente successiva alla introduzione della nuova fattispecie incriminatrice, alla quale non può, pertanto, attribuirsi un effetto retroattivo.

Consegue da tanto la manifesta infondatezza della questione (prospettata nel ricorso) di legittimità costituzionale dell'art. 10-bis in riferimento all'art. 25, secondo comma, Cost.

Una conferma implicita di tale assunto sembra potersi trarre dalla già citata ord. n. 25 del 2012⁶, con cui la Corte costituzionale (reiterando in sostanza quanto già affermato con ord. n. 224 del 2011)⁷ ha dichiarato manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale, sollevata in riferimento all'art. 3 Cost., dell'art. 10-ter del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, limitatamente alle omissioni relative all'anno 2005, rilevando che la circostanza che il debitore di IVA per l'anno 2005 venga a disporre, al fine di e-seguire il versamento - o, meglio, per decidere se effettuarlo o meno con la consapevolezza che la sua omissione avrà conseguenze penali (essendo il pagamento doveroso, in base alla normativa tributaria, già prima e indipendentemente dall'introduzione della nuova incriminazione) - di un termine minore di quello accordato ai contribuenti per gli anni successivi, non può ritenersi, di per sé, lesiva del parametro costituzionale evocato, in quanto il termine di oltre cinque mesi e mezzo riconosciuto al soggetto in questione non può ritenersi intrinsecamente incongruo, ossia talmente breve da pregiudicare o da rappresentare, di per sé, un serio ostacolo all'adempimento.

L'orientamento qui confutato richiama a proprio favore anche il principio di colpevolezza di cui all'art. 27 Cost., in forza del quale, com'è noto, tutte le volte in cui entra in gioco il dovere di osservare le leggi penali, la sua violazione, implicita nella commissione del fatto di reato, non può certamente divenire rilevante, e dar luogo alla pena, in caso di impossibilità di conoscenza del precetto (e, pertanto, dell'illiceità del fatto) non ascrivibile alla volontà dell'interessato (Corte cost., sent. n. 364 del 1988)⁸. Quanto detto in ordine allo spazio di condotta virtuosa consentito al soggetto dall'entrata in vigore dell'art. 10-ter fino alla scadenza del termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta dell'anno successivo porta senz'altro a escludere che dal principio di colpevolezza possa discendere un rilievo

⁴ In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

⁵ In *GT-Riv. giur. trib.* n. 6/2013, pag. 465, con commento di P. Corso, e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

⁶ In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

⁷ In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

⁸ In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

ostativo assoluto all'applicabilità della nuova norma penale alle omissioni di versamento relative ai debiti IVA del 2005. Piuttosto, in relazione alle singole fattispecie concrete, possono venire in rilievo elementi tali da condurre, anche per questioni collegate al divario temporale fra la maturazione del debito IVA e l'introduzione della norma penale, all'esclusione dell'elemento soggettivo del reato. Ciò in particolare potrebbe verificarsi nel caso in cui l'omissione del versamento nella misura prevista al momento della scadenza del termine allungato rinviene la sua ragione esclusiva e non più ovviabile in un comportamento colpevole interamente posto in essere «prima» dell'introduzione della norma penale, quando le conoscibili e prevedibili conseguenze di esso consistevano solo in una sanzione amministrativa. La relativa problematica sarà, quindi, affrontata in sede di esame della sussistenza, nella fattispecie concreta, dell'elemento soggettivo del reato.

5.3. Dalle considerazioni che precedono possono dunque enuclearsi i seguenti principi di diritto: - «Fra l'art. 10-ter del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, inserito dall'art. 35, comma 7, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, entrato in vigore il 4 luglio 2006 (il quale punisce con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, PIVA, dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a 50.000 euro per ciascun periodo d'imposta), e l'art. 13, comma 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 (che assoggetta alla sanzione amministrativa pari al 30% di ogni importo non versato chiunque non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze periodiche, i versamenti dei debiti IVA), intercorre un rapporto non di specialità ma di progressione illecita, che comporta l'applicabilità congiunta delle due sanzioni»;

- «l'art. 10-ter del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, inserito dall'art. 35, comma 7, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, entrato in vigore il 4 luglio 2006 (il quale punisce con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'IVA, dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a 50.000 euro per ciascun periodo d'imposta), è applicabile anche alle omissioni dei versamenti IVA relativi all'anno 2005, senza che ciò comporti violazione del principio di irretroattività della norma penale».

6. Venendo ora al tema dell'elemento soggettivo, si osserva che il reato in esame è punibile a titolo di dolo generico. Mentre, invero, molte delle condotte penalmente sanzionate dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, richiedono che il comportamento illecito sia dettato dallo scopo specifico di evadere le imposte, questa specifica direzione della volontà illecita non emerge in alcun modo dal testo dell'art. 10-ter del D.Lgs. n. 74/2000. Per la commissione del reato, basta, dunque, la coscienza e volontà di non versare all'Erario le ritenute effettuate nel periodo considerato. Tale coscienza e volontà deve investire anche la soglia di euro 50.000, che è un elemento costitutivo del fatto, contribuendo a definirne il disvalore. La prova del dolo è insita in genere nella presentazione della dichiarazione annuale, dalla quale emerge quanto è dovuto a titolo di imposta, e che deve, quindi, essere saldato o almeno contenuto non oltre la soglia di euro 50.000, entro il termine lungo previsto.

Il debito verso il Fisco relativo ai versamenti IVA è collegato al compimento delle operazioni imponibili. Ogni qualvolta il soggetto d'imposta effettua tali operazioni riscuote già (dall'acquirente del bene o del servizio) ITVA dovuta e deve, quindi, tenerla accantonata per l'Erario, organizzando le risorse disponibili in modo da poter adempiere all'obbligazione tributaria.

L'introduzione della norma penale, stabilendo nuove condizioni e un nuovo termine per la propria applicazione, estende evidentemente la detta esigenza di organizzazione su scala annuale. Non può, quindi, essere invocata, per escludere la colpevolezza, la crisi di liquidità del soggetto attivo al momento della scadenza del termine lungo, ove non si dimostri che la stessa non dipenda dalla scelta (protrattasi, in sede di prima applicazione della norma, nella seconda metà del 2006) di non fare debitamente fronte alla esigenza predetta (per l'esclusione del rilievo scriminante di impreviste difficoltà economiche in sé considerate cfr., in riferimento alla parallela norma dell'art. 10-bis, Sez. III, 1° dicembre 2010, dep. 2011, n. 10120, Provenzale)⁹. Ciò chiarito, si osserva che nel ricorso del R., oltre a invocarsi infondatamente (alla stregua di quanto sopra illustrato), l'esclusione dell'elemento soggettivo in forza della mera sopravvenienza della norma penale rispetto al verificarsi della violazione dei termini periodici di cui all'art. 1, commi 1 e 4, del D.P.R. 23 marzo 1998, n. 100, si allegano altresì, da un lato, il «momento di gravissime difficoltà economiche» e, dall'altro, l'applicabilità della regola della ed. ignoranza inevitabile (scaturita dall'intervento sull'art. 5 c.p. della sent. n. 364 del 1988 della Corte cost., cit.) ovvero di quella di cui all'art. 15 del D.Lgs. n. 74/2000.

Per quanto concerne la prima delle ultime allegazioni, rilevasi che la stessa è generica e in fatto e non reca, in particolare, indicazioni specifiche né concrete atte a ravvisare una reale impossibilità incolpevole all'adempimento ovvero a ricondurre la causa esclusiva dell' inadempimento a condotte tenute prima del secondo semestre del 2006. Relativamente all'invocata regola della ed. ignoranza inevitabile, è noto che essa può applicarsi al cittadino comune, sfornito di specifiche competenze, allorché egli abbia assolto il dovere di conoscenza con l'ordinaria diligenza attraverso la corretta utilizzazione dei mezzi di informazione, di indagine e di ricerca dei quali disponga (Sez. I, 18 dicembre 2003, n. 25912, dep. 2004, Garzanti, Rv. 228235), mentre non può validamente essere invocata da chi svolge una attività rispetto alla quale ha il dovere di informarsi con diligenza sulla normativa esistente (Sez. V, 26 febbraio 2008, n. 22205, Ciccone, Rv. 240440)¹⁰ - ed è certamente questo il caso, ricorrente nella specie, di un imprenditore (titolare di agenzia

⁹ In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

¹⁰ In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

viaggi), tenuto alla puntuale conoscenza e osservanza (anche attraverso la scelta e l'ausilio di collaboratori competenti) delle normative correlate allo svolgimento della attività imprenditoriale - né in caso di mero dubbio interpretativo, che comporta comunque l'obbligo di evitare la condotta a rischio di sanzione (Sez. VI, 25 gennaio 2011, n. 6991, Sirignano, Rv. 249451; Sez. Ili, 16 aprile 2004, n. 28397, Giordano, Rv. 229060).

Venendo poi alla specifica previsione di cui all'art. 15 del D.Lgs. 74/2000, secondo la quale «Al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell'articolo 47, terzo comma, del codice penale, non danno luogo a fatti punibili ai sensi del presente decreto le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione», deve osservarsi che, indipendentemente dall'esatta interpretazione che si può dare di tale norma (che, con il riferimento alle «obiettive condizioni di incertezza», sembra alludere a dubbi che provengano comunque non da mere valutazioni e riflessioni soggettive bensì da specifici e concreti fattori esterni di carattere appunto oggettivo) e dal suo conseguente rapporto con la regola della ed. ignoranza inevitabile di cui all'art. 5 c.p., come emendato dalla Corte costituzionale, nel caso in esame una indicazione chiarificatrice, atta a scongiurare, sul piano della prudenza comportamentale, ogni presupposto di incertezza invocabile dal punto di vista soggettivo, venne tempestivamente fornito (come già sopra ricordato) dall'Agenzia delle entrate, che, con circolare 4 agosto 2006, n. 28/E¹¹, ebbe a puntualizzare (al punto 4) quanto segue: «Considerato che la disposizione è entrata in vigore il 4 luglio 2006 e che il delitto si perfeziona alla data del 27 dicembre di ciascun anno per PIVA relativa alla dichiarazione dell'anno precedente, si ritiene che la nuova previsione sanzionatoria troverà applicazione a partire dai reati di omesso versamento consumati entro il 27 dicembre 2006 riguardanti PIVA risultante dalla dichiarazione relativa all'anno 2005».

7. Premessa, poi, l'assoluta genericità della deduzione relativa a «un quadro di carente o, quanto meno, insufficiente, prova della responsabilità dell'imputato, sussistenza materiale e/o dell'elemento psicologico» del reato (che avrebbe dovuto comportare una pronuncia di sentenza assolutoria a sensi dell'art. 530, secondo comma, e.p.p.), si osserva che, con un'ultima censura, il ricorrente ha lamentato il vizio di motivazione sulla misura (eccessiva) della pena e sulla denegata conversione della pena detentiva in pena pecuniaria, richiamando al riguardo le circostanze della sua condizione di incensuratezza (erroneamente disconosciuta dal giudice d'appello), del lieve superamento della soglia di punibilità in relazione alla somma non versata e della presentata istanza di rateizzazione della somma iscritta a ruolo, già poste a base dal primo giudice per il riconoscimento (inopinatamente e contraddittoriamente ritenuto denegato dalla Corte di merito) delle attenuanti generiche e della sospensione condizionale della pena. Il motivo è infondato.

Al di là, invero, dell'erronea (e irrilevante) affermazione della Corte d'appello circa la non concedibilità delle attenuanti generiche (già riconosciute dal primo giudice) e del beneficio della sospensione condizionale della pena (parimenti concesso, unitamente alla non menzione, in primo grado), si osserva, da un lato, che la pena è stata irrogata nella misura minima, ridotta di un terzo per le attenuanti generiche, e, dall'altro, che il diniego della conversione della pena (chiesto, peraltro in modo del tutto generico nei motivi di appello) è stato autonomamente e non illogicamente motivato con la considerazione della «dimostrata insofferenza verso forme di versamento di entità patrimoniali in favore dello Stato».

8. Il ricorso del R. deve, pertanto, essere rigettato.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali.

Il testo integrale della sentenza oltre a essere disponibile in Banca Dati BIG Suite, IPSOA si può richiedere a redazione.corrieretributario.ipsoa@wki.it
www.ipsoa.it/ctonline

¹¹ In Banca Dati BIG Suite, IPSOA.