

## Il principio di specialità della sanzione penale alla luce della sentenza n.37425/13

di Luigi Ferrajoli - avvocato, dottore commercialista e revisore legale

*Il nostro ordinamento, tra i principi cardine del diritto, prevede quello di irretroattività della norma penale, se in malam partem: il combinato disposto degli artt.11, 25, co.2, Cost. e 2, co.4, c.p. stabiliscono, infatti, che nessuno possa essere punito per un fatto che secondo una legge posteriore non è reato e se vi è stata sentenza di condanna ne cessano gli effetti e l'esecuzione; inoltre, se vi è stata condanna a pena detentiva e la legge posteriore prevede solo la pena pecuniaria, la pena detentiva si converte in quest'ultima.*

*Ulteriormente, se la legge del tempo in cui fu commesso il reato e le posteriori sono diverse, si applica quella le cui disposizioni sono più favorevoli al reo, salvo che sia stata pronunciata sentenza irrevocabile.*

### Premessa

Il criterio di specialità è stato introdotto dal Legislatore al fine di risolvere l'antinomia che si può generare tra due disposizioni normative che regolamentano lo stesso fatto giuridico, stabilendo - qualora vi siano dubbi applicativi - la preferenza della legge speciale su quella avente carattere generale, anche se successiva, secondo il principio derivato dalla *ius latina lex specialis derogat legi generali; lex posterior generalis non derogat legi priori speciali*.

La reintroduzione del delitto di omesso versamento di ritenute, prevista dal nuovo art.10-bis L. n.311/04 (c.d. Legge finanziaria del 2005) ha tuttavia nuovamente riaperto i margini di applicazione dei citati principi e riproposto l'annosa questione del concorso tra norme penali e tributarie, anche a fronte della riscontrata frequenza della condotta omissiva in esame, così come chiarito nella relazione illustrativa alla Finanziaria del 2005.

La *vexata quaestio*, dunque, è stata portata all'attenzione della Corte di Cassazione.

Rimessa la questione alla sessione delle Sezioni Unite, la Corte nominata ha emesso la sentenza n.37425/13, con la quale è stata chiamata nuovamente a pronunciarsi sull'argomento, sia alla luce del contrasto giurisprudenziale, sia alla luce dell'evoluzione subita dalla materia.

### La problematica posta alla Cassazione

La soluzione del tema ha imposto alla Corte un elaborato *excursus* sugli orientamenti precedentemente formati in ordine al sanzionamento dell'omesso versamento delle ritenute fiscali, tanto che la statuizione attuale trae spunto dalle precedenti pronunce,

intese come una summa del *thema* giuridico sotteso, per giungere al provvedimento relativo.

Nelle proprie argomentazioni, la Suprema Corte ha posto in evidenza come:

il dettato del D.Lgs. n.74/00, con l'art.10-bis, non ha inteso determinare la sostituzione di un regime sanzionatorio con un altro, ma - viceversa - ha voluto codificare in aggiunta all'illecito amministrativo di cui all'art.13, co.1 D.Lgs. n.471/97 (omesso versamento, alle previste scadenze mensili, delle ritenute alla fonte) una specifica fattispecie penale riferita al medesimo fenomeno omissivo ma "*ancorata a presupposti fattuali e temporali nuovi e diversi*".

Consapevole che, in tal caso, più che un problema di successione di norme sanzionatorie (come, del resto, già affrontato nell'ambito della sentenza c.d. Di Grisostomo, il cui principio è stato richiamato nella sentenza n.15025/12), saremmo in presenza di un concorso apparente di norme (penale ed amministrativa), la Corte ha ritenuto opportuno verificare se le richiamate norme sanzionatorie riguardino o meno lo "stesso fatto".

Ebbene, già in passato la dottrina e la giurisprudenza avevano ampiamente dibattuto sull'espressione "stessa materia", identificandola:

- da un lato, non solo come medesimo fatto, ma anche come identità e omogeneità del bene giuridico protetto dalle norme in concorso;
- e, dall'altro lato e in senso opposto, identificandola come un concetto da valutarsi in relazione al caso realmente occorso, con conseguente prevalenza tra norma di quella che, sulla base degli

elementi realizzativi della condotta posta in essere, appariva predominante sulle altre astrattamente applicabili.

Preso atto che i pregressi e citati orientamenti portavano a esiti incerti, se non addirittura a fonte di contrasto di giudicati, la Suprema Corte ha rielaborato il concetto di “stessa materia” e/o “stesso fatto”, puntualizzando come lo stesso debba intendersi semplicemente quale evento così come descritto dalle norme in concorso apparente.

Sulla scorta di tale ragionamento, la Suprema Corte è pervenuta a ritenere che le norme di cui si discorre, penale e tributaria, non possano attere allo “stesso fatto”.

## La posizione della Cassazione

A comprovare la *ratio* basterebbe, ad avviso della Corte di Cassazione, porre a mente come, “pur” essendovi tra le citate norme sanzionatorie una “comunanza di una parte dei presupposti e della condotta”, l’attento lettore delle stesse non può esimersi dal prendere atto che gli elementi costitutivi dei due illeciti divergono in alcune componenti essenziali, quali:

- il requisito della certificazione delle ritenute, richiesto solo in sede penale;
- la soglia minima dell’omissione, prevista per il solo illecito penale;
- il termine di riferimento per l’assunzione di rilevanza dell’omissione fissato al giorno 15 - 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle ritenute in sede amministrativa, il quale ultimo termine coincide, per il reato, con quello previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d’imposta relativa al precedente periodo di imposta.

Indubbio, dunque, che sulla scorta di tale ricostruzione, la Corte giunga a ricostruire il rapporto tra i due richiamati illeciti non in termini di specialità, ma piuttosto di “progressione”.

Del resto, ove si evidenzi che la fattispecie penale, pur contenendo quella amministrativa, costituisca una violazione molto più grave, il Giudice Supremo è necessariamente indotto a considerare che la stessa sia portatrice di elementi essenziali/caratterizzanti che non possono essere ricondotti al paradigma della specialità, la quale imporrebbe, ove operante, l’applicazione del solo illecito penale.

Ciò determina che la presenza dell’illecito amministrativo previsto dall’art.13, co.1 D.Lgs. n.471/97 e la sua consumazione non siano di ostacolo all’applica-

zione, in riferimento al medesimo periodo di imposta e nella ricorrenza di tutti gli specifici presupposti, della statuizione relativa all’illecito penale di cui all’art.10-bis D.Lgs. n.74/00.

Richiamando, dunque, in punto argomento il “pensiero” della Suprema Corte, quest’ultima ha statuito che:

*“la circostanza che in tal modo un fatto integrante uno o più illeciti minori (omissioni di uno o più versamenti di ritenute nel termine mensile per un ammontare complessivamente superiore a €50.000,00) 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”.*

In tale ottica, pertanto, la Corte di Cassazione ha posto in essere un revirement giurisprudenziale anche rispetto al noto principio di irretroattività della norma penale. Segnatamente, nell’ipotesi di eventuale eccezione circa l’applicabilità della nuova norma penale, entrata in vigore il 1° gennaio 2005, anche ad omissioni verificatesi, in relazione alla scadenza del termine mensile nel corso del 2004 (che, giustappunto, secondo il pregresso orientamento sarebbe contraria al principio di irretroattività della norma penale), la Corte ha ritenuto doveroso dare censura all’eccezione in disamina.

## Il principio di specialità della sanzione penale

Secondo la Suprema Corte, infatti, la comprova, ove necessaria, delle proprie tesi si forgia sul fatto che la condotta penalmente rilevante non è già l’omesso versamento delle ritenute nel termine previsto dalla normativa tributaria, bensì l’omesso versamento delle ritenute certificate nel maggiore termine stabilito per la presentazione della dichiarazione annuale relativa al periodo di imposta dell’anno precedente. A spiegazione dell’assunto, del resto, basti richiamare il tratto saliente della pronuncia in analisi, nel quale si afferma che:

*“il soggetto che aveva omesso il versamento delle ritenute per il 2004 nel termine previsto dalla normativa tributaria avrebbe avuto ancora fino al 30 settembre o 31 ottobre 2005 ... la possibilità di assumere le proprie determinazioni in ordine all’effettuazione di un versamento che, in relazione alle ritenute da lui stesso certificate dopo l’entrata in vigore della norma penale, mantenesse l’omissione non oltre la soglia dei cinquantamila Euro. La risoluzione di non*

# PENALE TRIBUTARIO

*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".*

In forza delle sopra menzionate considerazioni, la Corte di Cassazione ha conseguentemente tratto i nuovi e seguenti principi di diritto:

- tra l'art.10-bis D.Lgs. n.74/00, entrato in vigore l'1.01.05, e l'art.13, co.1 D.Lgs. n.471/97 intercorrere non un rapporto di specialità ma un rapporto di progressione illecita, che comporta conseguentemente l'applicabilità congiunta delle due sanzioni;
- l'art.10-bis D.Lgs. n.74/00, entrato in vigore l'1.01.05, è applicabile anche alle omissioni dei versamenti delle ritenute alla fonte relative all'anno 2004, senza che ciò comporti violazione del principio di irretroattività della norma penale.

Alla luce di tal argomentazioni, al sostituto d'imposta sono applicabili sia la sanzione penale, sia quella amministrativa, che risultano quindi cumulabili.

In ultimo, gli Ermellini hanno preso in esame il requisito dell'elemento soggettivo del reato di cui al richiamato art.10-bis D.Lgs. n.74/00.

La Corte di Cassazione, in punto parola, ha rilevato che il dolo specifico sia elemento caratterizzante della maggior parte delle fattispecie penali previste da D.Lgs. n.74/00.

Tuttavia, la Suprema Corte afferma che la responsabilità ascritta ai sensi dell'art.10-bis sia connotata dal semplice dolo generico, ossia la mera coscienza e volontà di non versare all'Erario le ritenute effettuate nel periodo considerato, elemento che deve informare di sé anche la soglia dei 50.000 euro che è un elemento costitutivo dell'illecito che contribuisce a definirne il disvalore.

In merito, la pronuncia in disamina rileva come:

*"la prova del dolo" sia "insita in genere nella duplice circostanza del rilascio della certificazione al sostituto e della presentazione della dichiarazione annuale del sostituto (Mod. 770), che riporta le trattenute effettuate, la loro data ed ammontare, nonché i versamenti relativi".*

Viepiù, la Corte di Cassazione ha posto l'attenzione su un altro elemento, a proprio avviso, introdotto della norma penale e in alcun modo imprescindibile, quale l'organizzazione delle risorse aziendali su portata annuale in linea con i termini di adempimento

del regime tributario.

Prova dell'argomentare si ha nella pronuncia in esame allorché si pone a mente l'assunto del Supremo Collegio secondo il quale:

*"il debito verso il fisco relativo al versamento delle ritenute è collegato con quello della erogazione degli emolumenti ai collaboratori. Ogni qualvolta il sostituto d'imposta effettua tali erogazioni, insorge, quindi, a suo carico l'obbligo di accantonare le somme dovute all'Erario, organizzando le risorse disponibili in modo da poter adempiere all'obbligazione tributaria".*

Ecco illustrato come l'introduzione della norma penale, come sopra spiegata, abbia esteso - con caratteristiche proprie ed esclusive - la portata "del medesimo fatto" in ambito penale e, altresì, aggiuntive rispetto alla mera valenza desumibile dalla norma amministrativa.

Di conseguenza, l'aver ancorato l'applicazione della norma alla corretta e puntuale ponderazione o meno dell'"esigenza di organizzazione su scala annuale", ha consentito alle Suprema Corte di statuire che quale esimente della responsabilità dalla condotta dell'illecito penale in esame, risultando stabilite "nuove condizioni ed un nuovo termine per la applicazione", non possa essere invocata "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 di non far debitamente fronte alla esigenza predetta".

Parimenti, l'aver sussunto l'elemento soggettivo nella figura testé indicata, ha consentito alla Suprema Corte di affermare che, pur in presenza di un *quid novit* di natura sanzionatoria, non possa dall'autore dell'evento essere - in sede difensiva - evocata "la regola della c.d. ignoranza inevitabile".

Se è vero, infatti, che quest'ultima notoriamente "possa applicarsi al cittadino comune, sfornito di specifiche competenze, allorché egli abbia assolto il dovere di conoscenza con l'ordinaria diligenza attraverso corretta utilizzazione dei messi di informazione, di indagine e di ricerca dei quali disponga", è altrettanto vero che tale precetto "non" possa "validamente essere invocata da chi svolge una attività rispetto alla quale ha il dovere di informarsi con diligenza sulla normativa esistente ... delle normative correlate allo svolgimento dell'attività imprenditoriale", qual è il caso di specie affrontato dalle Sezioni Unite della Suprema Corte.

# PENALE TRIBUTARIO

## Osservazioni conclusive

Il ruolo, dunque, di legale rappresentante di una società di capitali, ha indotto il Supremo Collegio ha inasprire la portata della norma, dovendo il soggetto agente prefissarsi nell'esercizio societario l'assolvimento del dovere (qui, in realtà, obbligo) di una "puntuale conoscenza e osservanza", esperibile - oltretutto - "anche attraverso la scelta e l'ausilio di collaboratori competenti", di concerto ai quali addirittura il soggetto agente/imprenditore dovrebbe sempre e comunque assumere comportamenti volti a "evita-

re la condotta a rischio di sanzione", financo si versi "in caso di mero dubbio interpretativo".

*Rebus sic stantibus*, è logico affermare che il regime introdotto da siffatta pronuncia di valenza nomofilica riponga nell'operatore commerciale un accorgimento e studio normativo di maggior rigore rispetto all'orientamento del passato, i margini di incertezza del quale si risolvevano in un indubbio pregiudizio per l'Erario non altrimenti soddisfatto e/o di pronto soddisfacimento.

 **Euroconference**  
Centro Studi Tributari

Seminario di mezza giornata

## ANTIRICICLAGGIO: I CONTROLLI DELLA GUARDIA DI FINANZA

I criteri di verifica negli studi professionali: contestazioni e strategie difensive

**BRESCIA** pomeriggio 09 dicembre 2013

**TRENTO** mattina 10 dicembre 2013

**TREVISO** mattina 09 dicembre 2013

**VARESE** mattina 11 dicembre 2013

**VICENZA** mattina 09 dicembre 2013

QUOTA DI PARTECIPAZIONE

€ 100,00 + IVA

QUOTA DAL SECONDO PARTECIPANTE

€ 80,00 + IVA

 Platinum -25%  Gold -20%  Blu -15%

SCARICA LA  
BROCHURE

ACCEDI AL SITO

[www.euroconference.it](http://www.euroconference.it)