



**Associazione  
Nazionale  
Commercialisti  
NAPOLI**

**a cura di Stefano Loconte e Giulia Mentasti**

01 Aprile 2019

### **Patteggiamento non subordinato alla estinzione del debito tributario**

Con la sentenza n. 10800 del 14 marzo 2019, la Sezione Terza della Cassazione è tornata a pronunciarsi, in materia penal-tributaria, sul tema del rapporto tra patteggiamento ed estinzione del debito tributario.

Nella vicenda in esame il titolare di una ditta individuale era imputato per i reati di omessa dichiarazione delle imposte sui redditi ed Iva (art. 5, D.Lgs. 74/2000) e di occultamento di scritture contabili (art. 10, D.Lgs. 74/2000) per le annualità dal 2011 al 2013.

Innanzitutto al Giudice per l'Udienza preliminare del Tribunale di Spoleto, ottenuto il consenso del Pubblico Ministero, lo stesso accedeva all'istituto dell'applicazione della pena su richiesta delle parti ex art. 444 c.p.p.

Contro la sentenza di patteggiamento ricorreva per Cassazione il Sostituto Procuratore Generale presso la Corte di Appello di Perugia, lamentando che, nel caso di specie, fosse precluso l'accesso al rito speciale.

Specificamente, argomentava come l'ammissione all'applicazione della pena su richiesta delle parti, ai sensi dell'art. 444 c.p.p., fosse subordinata, per la totalità dei reati fiscali previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000, all'ipotesi alternativa o dell'integrale estinzione del debito tributario, comprese sanzioni ed interessi, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento, ovvero del ravvedimento operoso. Al contrario, rilevava come dalla sentenza impugnata non emergesse l'integrazione di nessuna delle due condizioni e l'accesso al rito speciale dovesse considerarsi precluso, avendo pertanto errato tanto il Pubblico Ministero a prestare il consenso al rito alternativo quanto il Giudice nella verifica della ritualità della richiesta.

Pur anticipando sin d'ora che la tesi dell'accusa non ha incontrato il favore della Suprema Corte, giova richiamare le norme del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 che vengono in rilievo.

L'art. 13 D.Lgs. n. 74/2000, modificato dall'art. 11 del D. Lgs. 24 settembre 2015 n. 158, recita al comma 1 che "I reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste

dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso; al comma 2 aggiunge che “I reati di cui agli articoli 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d’imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l’autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell’inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali”.

L’art. 13-bis comma 1 D.Lgs. n. 74/2000, inserito dall’art. 12 del D.Lgs. 24 settembre 2015 n. 158, prevede invece che “Fuori dai casi di non punibilità, le pene per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell’art. 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale risarcimento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all’accertamento previste dalle norme tributarie”.

Da ultimo, il comma 2 del medesimo art. 13-bis, anch’esso introdotto dalla riforma del 2015, a sua volta dispone che “Per i delitti di cui al presente decreto l’applicazione della pena ai sensi dell’articolo 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo quando ricorra la circostanza di cui al comma 1, nonché il ravvedimento operoso, fatte salve le ipotesi di cui all’art. 13, commi 1 e 2”.

Dunque, come si evince dal combinato disposto delle predette norme, il legislatore, da un lato, parrebbe aver subordinato al preventivo pagamento del debito tributario da parte dell’imputato l’accesso al “patteggiamento” in relazione a tutti i delitti (nessuno escluso) previsti dal D.Lgs. n. 74/2000; dall’altro, ha fatto tuttavia espressamente salve le ipotesi di cui all’art. 13, commi 1 e 2, che al versamento degli importi dovuti all’Erario ricollegano una causa di non punibilità.

Orbene, la suddetta formulazione letterale presenta in effetti qualche difetto di coordinamento e ha comportato difficoltà nella interpretazione stessa della locuzione “fatte salve”: ci si è interrogati se essa fosse volta a introdurre un’eccezione alla regola generale ed escludere così dallo sbarramento dell’art. 13-bis comma 2 D.Lgs. n. 74/2000 alcune fattispecie, oppure se semplicemente essa significasse che, se il reato non è punibile, allora non v’è neppure ragione di discutere circa la possibilità o meno di usufruire del rito alternativo.

Con la sentenza n. 38684 del 12 aprile 2018, la Terza Sezione, pronunciandosi su un caso di omesso versamento IVA, si era espressa a favore della prima tesi, stabilendo che l’estinzione dei debiti tributari mediante integrale pagamento, da effettuarsi prima dell’apertura del dibattimento, non costituisce presupposto di legittimità del patteggiamento ai sensi dell’art. 13-bis D.Lgs. n. 74/2000, in quanto l’art. 13 comma 1 configura detto comportamento come causa di non punibilità dei delitti di “Omesso versamento di ritenute dovute o certificate”, “Omesso versamento di IVA” e “Indebita compensazione di crediti” di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater comma 1 del medesimo decreto, e il patteggiamento non avrebbe certamente potuto riguardare reati non punibili.

La conclusione a cui è pervenuta la Corte pare fondarsi sul ragionamento per cui il pagamento del debito tributario – dal punto di vista logico e pena un’insanabile contraddizione interna del sistema – non possa costituire una causa di non punibilità, e contemporaneamente il presupposto per accedere all’istituto dell’applicazione della pena, trattandosi di rito alternativo ovviamente e fisiologicamente incompatibile con una pronuncia di proscioglimento.

E’ proprio la suddetta pronuncia a venire richiamata dalla decisione della Cassazione – occasione del presente contributo – del marzo 2019, che ha peraltro espressamente esteso tale principio anche ai delitti di omessa presentazione e dichiarazione infedele.

Inoltre, quanto al delitto di occultamento di scritture contabili, la sentenza ha chiarito che il patteggiamento deve essere accordato senza alcun pagamento del debito fiscale, poiché si tratta di illecito che non è ancorato all’esistenza di un profitto o di un danno erariale quantificabili, né prevede un meccanismo automatico di irrogazione di una sanzione amministrativa.

Pertanto la Suprema Corte, nel ritenere che la sentenza di patteggiamento impugnata fosse stata legittimamente emessa dal Giudice per l’Udienza Preliminare, ha dichiarato inammissibile il ricorso del Pubblico Ministero.

Ciò detto, giova da ultimo menzionare un’altra recente sentenza, ovvero Cass., sez. III, 12 dicembre 2018, n. 55498, riguardante un’ipotesi di applicazione della pena su richiesta delle parti per il delitto di “Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti” di cui all’art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000.

Il Procuratore Generale ricorreva per Cassazione lamentando la non accessibilità al rito alternativo in difetto delle condizioni previste dall’art. 13-bis del decreto legislativo citato, non essendo stato estinto il debito tributario.

La Suprema Corte, nell’accogliere il ricorso e annullare la sentenza del Giudice, ha sottolineato che il caso sottoposto al suo vaglio non fosse paragonabile a quello oggetto della precedente decisione n. 38684 del 12 aprile 2018, precisando che “non può estendersi al caso in esame quanto recentemente affermato da questa Corte a proposito del delitto di omesso versamento dell’IVA, laddove si è invece affermato che l’estinzione dei debiti tributari mediante integrale pagamento, da effettuarsi prima dell’apertura del dibattimento, non costituisce presupposto di legittimità del patteggiamento ai sensi dell’art. 13-bis del d.lgs. n. 74 del 2000, essendo il caso in esame diverso da quello esaminato con la predetta decisione. In quel caso, infatti, questa Corte aveva escluso che l’integrale pagamento del debito tributario costituisse condizione ostativa al patteggiamento in base al rilievo che l’art. 13, comma 1 configura detto comportamento come causa di non punibilità dei delitti previsti dagli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater del medesimo decreto e il patteggiamento non potrebbe certamente riguardare reati non punibili; nel caso sottoposto all’esame di questo Collegio, invece, l’art. 13, né al comma 1 né al comma 2 configura detto comportamento come causa di non punibilità del delitto di cui all’art. 2, d. lgs. n. 74/2000 (v. anche, Sez. 7, n. 25227 del 10/03/2017 – dep. 19/05/2017, Rocchi e altro, Rv. 270668), con la conseguenza che tale principio non può trovare applicazione al caso di specie”.

Il richiamo testuale alla motivazione è ora funzionale a far emergere come questa sentenza non abbia messo in discussione l'esegesi dell'art. 13-bis D.Lgs. 74/2000 fornita dalla giurisprudenza e sopra ripercorsa, posto che il delitto di dichiarazione fraudolenta non rientra nel catalogo di quelli, contemplati dall'art. 13 a cui la norma in esame fa espresso rinvio, per cui il pagamento tempestivo degli importi dovuti garantisce la non punibilità, e per i quali è parsa dunque problematica l'interpretazione del dato normativo. Riguardo a tale più grave fattispecie è infatti solo possibile, a fronte dell'estinzione del debito, ottenere una riduzione di pena.

In definitiva, si consolida sempre più la tendenza della giurisprudenza di legittimità di limitare – seppur ovviamente restando entro i margini imposti dal dato letterale – l'ambito di operatività della norma introdotta dal legislatore per sbarrare l'accesso al patteggiamento per l'imputato che non abbia estinto il proprio debito tributario.

Non resta dunque che tenere monitorati gli ulteriori approdi ermeneutici, per vedere se corroboreranno ulteriormente questa interpretazione a vantaggio del contribuente.