

Cassazione favorevole al contribuente sull'accesso al procedimento penale speciale

Patteggiamento a maglie larghe

Ammesso anche senza estinzione del debito tributario

Pagina a cura
DI STEFANO LOCONTE
E GIULIA MENTASTI

Può accedere al patteggiamento anche il contribuente che non abbia estinto il proprio debito tributario: è quanto stabilito dalla Terza Sezione penale della Cassazione con la sentenza n. 10800 del 12 marzo 2019.

Il fatto. Nella vicenda in esame il Gup del Tribunale di Spoleto aveva emesso sentenza di patteggiamento ex art. 444 c.p.p. nei confronti del titolare di una ditta individuale, imputato dei reati di omessa dichiarazione delle imposte sui redditi e Iva nonché occultamento di scritture contabili, ex artt. 5 e 10 dlgs 74/2000, per le annualità 2011-2013.

Contro la pronuncia era tuttavia ricorso per Cassazione il sostituto procuratore generale presso la Corte di appello di Perugia, argomentando come l'ammissione all'applicazione della pena su richiesta delle parti sia subordinata, per la totalità dei reati fiscali previsti dal dlgs 74/2000, all'integrale estinzione del debito tributario, condizione che invece non risultava integrata nel caso di specie.

La normativa e i dubbi interpretativi. L'accusa ancorava la propria tesi al disposto di cui all'art. 13-bis dlgs 74/2000, che effettivamente sembrerebbe precludere, in maniera indistinta per tutti gli illeciti penali tributari, l'accesso al rito speciale al contribuente che non abbia preventivamente pagato all'Erario il quantum dovuto; non considerava tuttavia che l'art. 13-bis fa al contempo «salve le ipotesi di cui all'articolo 13, commi 1 e 2», le quali prevedono, per alcuni selezionati reati, al verificarsi delle medesime condizioni richieste per il patteggiamento, una causa di non punibilità. Specificamente, il comma 1 enuncia che i delitti di omesso versamento di ritenute dovute o certificate, omesso versamento Iva e indebita compensazione con crediti non spettanti 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.

Il comma 2 dell'art. 13 dispone altresì che anche i reati di dichiarazione infedele e

La giurisprudenza

Sentenza della Cassazione	Reato tributario contestato	Condizioni per l'accesso al patteggiamento
Cass. pen., Sez. III, 12 marzo 2019, n. 10800	Omessa dichiarazione ex art. 5 dlgs 74/2000 e occultamento o distruzione di documenti contabile ex art. 10 dlgs 74/2000	Non è necessaria la previa estinzione del debito tributario, poiché: • l'art. 13-bis dlgs 74/2000 fa salva l'ipotesi di cui all'art. 13 co. 2, che per il delitto di omessa dichiarazione configura il pagamento integrale come causa di non punibilità; • quanto al reato di occultamento delle scritture contabili, non è ancorato all'esistenza di un profitto o di un danno erariale quantificabili, né è previsto un meccanismo automatico di irrogazione di una sanzione amministrativa.
Cass. pen., Sez. III, 12 dicembre 2018, n. 55498	Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ex art. 2 dlgs 74/2000	E' necessaria la previa estinzione del debito tributario, poiché tale delitto non rientra tra quelli, contemplati dall'art. 13 a cui l'art. 13-bis fa espresso rinvio, per cui il pagamento tempestivo degli importi dovuti garantisce la non punibilità.
Cass. pen., Sez. III, 12 aprile 2018, n. 38684	Omesso versamento di Iva ex art. 10-ter dlgs 74/2000	Non è necessaria la previa estinzione del debito tributario, poiché l'art. 13-bis dlgs 74/2000 fa salva l'ipotesi di cui all'art. 13 co. 1, che per tale delitto configura il pagamento integrale come causa di non punibilità.

omessa 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 presenta-

«fatte salve» ha generato un dubbio interpretativo così sintetizzabile: essa è da intendersi come volta a introdurre un'eccezione alla regola generale ed escludere dallo sbarramento dell'art. 13-bis comma 2 dlgs 74/2000 alcune fattispecie, oppure semplice-

dei debiti tributari prima dell'apertura del dibattimento non costituisca presupposto di legittimità del patteggiamento: infatti, osserva la Corte, l'art. 13 co. 1, per il suddetto reato così come per quelli di omesso versamento di ritenute dovute o certificate e indebita compensazione di crediti, al verificarsi di tale situazione esclude la punibilità, e il patteggiamento non potrebbe certamente riguardare reati non punibili.

La conclusione a cui è pervenuta la Corte pare fondarsi sul ragionamento logico per cui il pagamento del debito tributario non possa costituire, pena un'insanabile contraddizione interna del sistema, 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.

Proprio la suddetta decisione dell'anno passato viene richiamata dalla nuova Cassazione del marzo 2019, che ha altresì espressamente esteso tale principio anche ai delitti di omessa presentazione e dichiarazione infedele.

Inoltre, pure con riferimento 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.

Così la Suprema Corte ha dichiarato inammissibile il ricorso del pubblico ministero.

Ciò detto, va da ultimo ricordato un'altra recente sentenza (Cass. pen., 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 dlgs 74/2000.

Il procuratore generale ricorreva per Cassazione lamentando la non accessibilità al rito alternativo in difetto delle condizioni legislativamente previste, e la sua impugnazione incontrava l'accoglimento della Suprema corte. Il differente esito non deve però erroneamente far credere che la Cassazione abbia in questo caso preteso per un'esegesi dell'art. 13-bis dlgs 74/2000 diversa da quella sopra ripercorsa, posto che a mutare sono sia il delitto oggetto di imputazione, sia il quadro normativo di riferimento: il delitto di dichiarazione fraudolenta non rientra infatti nel catalogo tassativo 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 risultata dunque problematica l'interpretazione del dato legislativo. Riguardo a tale più grave fattispecie è solo possibile, a fronte dell'estinzione del debito, ottenere una riduzione di pena, e la formulazione della norma non consente alla giurisprudenza alcun più ampio margine di manovra.

In definitiva è al momento concorde, e anzi con la pronuncia dell'ultimo mese si consolida sempre più, la tendenza della giurisprudenza di legittimità di limitare, pur ovviamente restando entro i margini indelebilitati tracciati, l'ambito di operatività di una norma che, inserendosi in un contesto di riforma volto al diritto penale della riscossione, parrebbe ictu oculi sbarrare l'accesso al patteggiamento per l'imputato che non abbia estinto il proprio debito tributario.

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



zione 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.

Inneggabile è che la suddetta formulazione presenti qualche difetto di coordinamento e la stessa locuzione

mente significa 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?

La risposta della giurisprudenza. Con la sentenza n. 38684 del 12 aprile 2018, la Terza Sezione penale della Cassazione, pronunciandosi su un caso di omesso versamento Iva, si era già espressa a favore della prima tesi, ritenendo che l'estinzione