

La tesi garantista della Cassazione sull'applicazione dell'art. 13-bis del dlgs 74/2000

# Patteggiamento non fa rima con pago

## Non sempre necessaria l'estinzione del debito tributario

Pagina a cura  
DI STEFANO LOCONTE  
E GIULIA MARIA MENTASTI

**P**er patteggiare un reato fiscale, non sempre è necessaria l'estinzione del debito tributario: è quanto stabilito dalla sezione prima della Cassazione penale con sentenza n. 41133 dell'8 ottobre scorso.

La fattispecie delittuosa in questione, di cui la Cassazione è stata chiamata a chiarire i rapporti con l'istituto dell'applicazione della pena su richiesta delle parti di cui all'art. 444 c.p.p. (più noto come patteggiamento), è il reato di occultamento o distruzione di scritture contabili ex art. 10, dlgs 74/2000, che attualmente punisce «con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni (se il decreto fiscale pubblicato il 28 ottobre scorso sarà convertito, assisteremo a un aumento di pena, ndr) chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari».

Nel caso di specie l'imputato aveva definito il processo a suo carico, pendente dinanzi al Tribunale di Bergamo, accedendo al rito del patteggiamento, e concordando con il pubblico ministero la pena di anni 1 e mesi 4 di reclusione. Avverso detta sentenza proponeva tuttavia ricorso per cassazione il procuratore generale presso la Corte di appello di Brescia, deducendo quale unico motivo di impugnazione la illegalità della pena applicata, essendo stata accolta dal Tribunale la richiesta di patteggiamento in assenza dei presupposti previsti dalla legge.

In particolare la pubblica accusa lamentava la mancata osservanza della condizione per accedere al rito speciale stabilita dal dlgs 74/2000 all'art. 13-bis, cioè l'integrale pagamento del debito tributario.

In effetti, recita la norma 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».

Il comma 1, a propria volta, richiede che «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 adesio-

### La sentenza per punti

<b>La norma di riferimento</b>	L'art 13-bis comma 2 dlgs 74/2000, secondo cui «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». Il comma 1, a propria volta, contempla l'ipotesi per cui «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»
<b>La questione di diritto</b>	Nel caso di contestazione del reato di occultamento o distruzione di scritture contabili, il pagamento del debito tributario è condicio sine qua non per accedere al patteggiamento?
<b>Il responso della Cassazione</b>	No, poiché si tratta di illecito che non è ancorato all'esistenza di un profitto o di un danno erariale quantificabili, né che prevede un meccanismo automatico di irrogazione di una sanzione amministrativa, essendo così onere della Procura fornire elementi in ordine all'esistenza di un debito tributario gravante sull'imputato

### I precedenti al vaglio della Corte

Non è certo la prima volta che l'art. 13-bis dlgs 74/2000, sul patteggiamento per i reati tributari, viene sottoposto al vaglio della Suprema corte. Anche l'interpretazione della clausola «salve le ipotesi di cui all'articolo 13, commi 1 e 2» è stata oggetto di attenzione in più di una sentenza di legittimità. Le ipotesi a cui fa riferimento il dettato normativo prevedono, per alcuni selezionati reati, al verificarsi delle medesime condizioni richieste per il patteggiamento (ovvero del pagamento), 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 che anche i reati di dichiarazione infedele e omessa non sono punibili se l'integrale pagamento sia avvenuto 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 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). Ciò detto, gli interpre-

ti hanno ritenuto la locuzione «fatte salve» idonea a presentare difetti di coordinamento, nonché a generare dubbi interpretativi. Provando a semplificare la questione di diritto, è parso controverso se la suddetta formulazione sia 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, o se essa significhi che, se il reato non è punibile, allora non v'è neppure ragione di discutere circa la possibilità di usufruire del rito alternativo. La risposta della giurisprudenza di legittimità è stata anche in questo contesto accorta, così che con la sentenza 38684/2018, la Cassazione, pronunciandosi su un caso di omesso versamento Iva, si è espressa a favore della prima tesi: infatti, ha osservato la Corte, l'art. 13 comma 1, per il suddetto reato così come per quelli di omesso versamento di ritenute dovute o certificate e indebita compensazione di crediti, al verificarsi del pagamento esclude la punibilità, e il patteggiamento non potrebbe certamente riguardare reati non punibili. Ad analoga conclusione è giunta la Suprema corte con la successiva sentenza n. 10800 del 12 marzo 2019, per quanto riguarda la dichiarazione infedele e omessa. Secondo tale trend giurisprudenziale che va via consolidandosi, in definitiva, l'accesso al patteggiamento per l'imputato che non abbia estinto il proprio debito tributario finisce per trovare un automatico sbarramento solo per un limitatissimo novero di reati, ovvero per quelli, più insidiosi, di frode fiscale.

© Riproduzione riservata

ne all'accertamento previste dalle norme tributarie». È pur vero che il dettato normativo prosegue chiarendo che sono «fatte salve», dall'operatività del suddetto disposto, «le ipotesi di cui all'articolo 13, commi

1 e 2», le quali elencano una serie di reati tributari: nel novero tassativo, tuttavia, non è ricompreso il reato in esame di occultamento o distruzione di scritture contabili.

Pertanto, per questa fatti-

specie, stando alla lettera della legge, il pagamento quale condicio sine qua non per poter beneficiare dell'accesso al patteggiamento risultava agli occhi della procura operativa senza spazi residui per ulterio-

ri valutazioni.

Di indirizzo contrario si è invece dimostrata la Cassazione, la quale ha preferito propendere per una soluzione più garantista, in virtù della quale anche in relazione ai reati rientranti nella previsione normativa di cui all'art. 13-bis (in quanto estranei alle eccezioni espressamente selezionate dal legislatore) sono necessarie diversificazioni.

Specificamente, la Suprema Corte ha evidenziato che affinché la disposizione di cui all'art. 13-bis possa avere una sua razionale applicazione, la commissione del reato contestato deve aver comportato, o in quanto rientrante fra gli elementi strutturali della fattispecie o in funzione della sua peculiare fenomenologia (si fa l'esempio in cui, per effetto della condotta, sia stata comunque irrogata una sanzione tributaria), l'insorgere di un'obbligazione tributaria non adempiuta del soggetto a essa tenuto. Si è osservato inoltre che nei reati di mera condotta, l'integrazione della fattispecie penalmente rilevante potrebbe prescindere dall'esistenza di un debito tributario gravante sull'agente, il quale pertanto si troverebbe, non potendo preventivamente soddisfare la condizione di ammissibilità al patteggiamento, nella materiale, e paradossale, impossibilità di accedere al rito speciale.

In tali casi pertanto, conclude la Cassazione, è in capo a chi ha interesse a far valere la subordinazione del patteggiamento alla suddetta condizione di ammissibilità che grava l'obbligo di provare la sussistenza a carico dell'imputato di un debito tributario non onorato, solo a quel punto spostandosi sul soggetto che richieda l'accesso al rito speciale la dimostrazione del tempestivo pagamento.

Calando tali considerazioni nella vicenda concreta, il reato contestato, ovvero l'occultamento o distruzione delle scritture contabili, pur contemplando il fine di evasione non presuppone l'esistenza di un profitto per l'agente o di un danno in termini di minore entrata finanziaria per l'Erario: sarebbe stato pertanto onere del procuratore generale fornire elementi in ordine all'esistenza di un debito tributario che l'imputato avrebbe dovuto tempestivamente adempiere.

Ma la procura non ha fornito alcun elemento in tal senso, ritenendo sic et simpliciter non correttamente applicata, da parte del Tribunale che aveva ammesso l'imputato al rito alternativo, la disposizione normativa di cui all'art. 13-bis dlgs 74/2000. Da qui il rigetto del ricorso, che è stato dichiarato inammissibile.

© Riproduzione riservata