

La Cassazione su omessa o infedele dichiarazione. Atteso l'intervento delle Sezioni unite

Il patteggiamento è vincolato

Niente rito alternativo se non è estinto il debito tributario

Pagina a cura
DI STEFANO LOCONTE
E GIULIA MARIA MENTASTI

Non si patteggia l'omessa (o infedele) dichiarazione se non si è estinto il debito tributario: è quanto stabilito dalla terza sezione penale della Cassazione, con la sentenza n. 47287 del 21 novembre scorso.

Il fatto. Nella vicenda in esame, veniva imputato per il reato di omessa dichiarazione ex art. 5, dlgs 74/2000 l'amministratore di una Srl, che dinanzi al Tribunale chiedeva, trovando accoglimento, di essere ammesso all'istituto del patteggiamento ex art. 444 cpp.

Tuttavia, ricorreva per Cassazione il procuratore generale, sostenendo che non fosse possibile l'accesso all'istituto, che è subordinato, per tutti i reati fiscali previsti dal dlgs n. 74/2000, all'integrale estinzione del debito tributario, comprese sanzioni e interessi, pagamento che nel caso di specie non era avvenuto.

La questione di diritto. L'accusa ancorava la propria tesi al disposto di cui all'art. 13-bis, dlgs 74/2000, che effettivamente sembra precludere, in maniera indistinta per tutti gli illeciti penal-tributari, l'accesso al rito speciale al contribuente che non abbia preventivamente pagato all'Erario quanto dovuto.

L'art. 13-bis fa tuttavia al contempo «salve le ipotesi di cui all'articolo 13, commi 1 e 2», le quali prevedono, per alcuni selezionati reati, e al verificarsi del pagamento del debito tributario, una causa di non punibilità.

Specificamente, il comma 1 enuncia che i delitti di omesso versamento di ritenute e Iva e di 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 ha ad oggetto invece i reati di dichiarazione infedele e omessa, che non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti

La sentenza per punti Cass. pen. n. 47287/2019

Reati interessati fino a oggi	Infedele dichiarazione ex art. 4, dlgs 74/2000 Omessa dichiarazione ex art. 5, dlgs 74/2000
Reati interessati se decreto fiscale verrà convertito con le modifiche approvate dalla camera	Dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti ex art. 2, dlgs 74/2000 Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici ex art. 3, dlgs 74/2000
1ª SITUAZIONE: Quando interviene la non punibilità	SE ESTINZIONE DEBITO: <ul style="list-style-type: none"> • con il ravvedimento operoso o la presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo • che 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
2ª SITUAZIONE: Quando posso accedere al patteggiamento	SE ESTINZIONE DEBITO: <ul style="list-style-type: none"> • sia intervenuta DOPO 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 intervenuto • MA PRIMA della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado
3ª SITUAZIONE: Quando il patteggiamento è precluso	SE ESTINZIONE DEBITO: NON sia intervenuta entro la dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado

ti 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; ma ciò, precisa la norma, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale

Per i delitti di dichiarazione infedele e omessa il pagamento del debito non rappresenta automaticamente una causa di non punibilità

conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

Ma cosa ha inteso il legislatore con la locuzione «fatte salve» riferita a tali ipotesi?

Provando a semplificare la questione sorta tra gli interpreti, ci si è domandati 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 alcune fattispecie, consentendo così per esse di patteggiare anche in permanenza del debito

con l'Erario, oppure semplicemente 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.

In passato, con la sentenza n. 38684/2018, la Cassazione aveva affermato che per i reati di omesso versamento e indebita compensazione con crediti non spettanti non valeva, ai fini del patteggiamento, la previsione dell'integrale estinzione del debito, principio che, con la successiva sentenza n. 10800/2019, era stato esteso anche ai delitti di omessa presentazione e dichiarazione infedele, con un'apertura interpretativa che certo era molto gradita a chi si trovava accusato di evasione.

La decisione della Cassazione. La sentenza in commento, viceversa, pare fare un passo indietro quantomeno per i reati di infedele e omessa dichiarazione, per i quali sembrerebbe continuare a essere necessaria, per accedere al patteggiamento, l'integrale estinzione del debito fiscale.

Nell'accogliere il ricorso del pm, infatti, la Suprema corte ha sottolineato che la soluzione rinvenibile nelle suddette passate pronun-

ce potesse valere solo per i reati di omesso versamento e indebita compensazione: per questi, infatti, la Cassazione concorda che l'integrale pagamento del debito tributario prima della dichiarazione dell'apertura del dibattimento di primo grado non può mai costituire presupposto per l'accesso al rito del «patteggiamento», perché, se si verifica, dà già luogo alla non punibilità.

Se invece non si verifica, anche in ragione della minore gravità di tali reati, il legislatore ha voluto comunque concedere la possibilità di usufruire del rito alternativo.

Al contrario, per i delitti di dichiarazione infedele e omessa il pagamento del debito non rappresenta automaticamente una causa di non punibilità, bensì solo quando, congiuntamente, 1) avvenga in collegamento con il ravvedimento operoso o la presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo; 2) il ravvedimento o la presentazione siano spontanei, ovvero 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.

Pertanto, ben si può verificare l'ipotesi di pagamento del debito tributario effettuato prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, ma dopo la formale conoscenza, da parte dell'autore del reato, dei suddetti accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali: in questo caso, l'estinzione non potrà integrare la causa di non punibilità, ma sarà circostanza attenuante ad effetto speciale, oltre che condicio sine qua non per l'accesso al patteggiamento.

Se l'estinzione non interviene nemmeno in questo frangente, invece, lo sbarramento al rito alternativo è inevitabile.

L'urgenza delle sezioni unite. E se questa è la posizione assunta con motivazioni depositate il 21 novembre, occorre tuttavia segnalare che, con la successiva pronuncia n. 48029 depositata il 26 novembre, la Suprema corte è tornata al precedente orientamento: i giudici hanno infatti affermato che anche per i reati di dichiarazione infedele ed omessa, tanto quanto che per quelli di omesso versamento e indebita compensazione con crediti non spettanti, l'integrale estinzione del debito tributario non è una condizione per accedere al patteggiamento.

Peraltro, una soluzione univoca alla questione si rende particolarmente necessaria alla luce delle ultimissime novità legislative, posto che il decreto fiscale, nel suo testo emendato e approvato dalla camera, estende anche alla frode fiscale proprio la non punibilità di chi spontaneamente (ovvero prima di aver avuto formale conoscenza di accessi o procedimenti), mediante ravvedimento operoso, estingue il debito tributario, pagando integralmente anche interessi e sanzioni.

Con la conseguenza che, se tale modifica otterrà il vaglio positivo del senato e verrà inserita nella legge di conversione di imminente pubblicazione, presto la questione affrontata dalla Cassazione si porrà anche per l'uso di fatture false, ovvero per il più insidioso e gravemente punito dei reati tributari. Pertanto, alla luce del palese contrasto giurisprudenziale, e vista anche la delicatezza della questione, è auspicabile un intervento delle sezioni unite.