

Le direttive dell'Ufficio del Massimario della Cassazione in materia penal-tributaria

# Frode, ok al patteggiamento

## Accesso anche senza previa estinzione del debito fiscale

Pagina a cura  
DI STEFANO LOCONTE  
E GIULIA MARIA MENTASTI

**C**on le recenti novità introdotte in ambito penal-tributario dalla legge 157/2019, si potrà accedere al patteggiamento per i reati di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture false ovvero con altri artifici, anche senza previa estinzione del debito tributario. Ad evidenziarlo è l'Ufficio del Massimario della Corte di cassazione nella relazione n. 3/2020 che illustra le modifiche normative intervenute in materia di reati tributari a opera del decreto legge n. 124/2019 convertito in legge come da pubblicazione in *G.U.* il 24 dicembre scorso.

**La novità legislativa.** La novità in questione consiste nell'estensione, alle fattispecie frode fiscale (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti di cui all'art. 2 e dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all'art. 3, d.lgs. 74/2000), della causa di non punibilità prevista dall'art. 13, comma 2, d.lgs. 74/2000, sino a oggi applicabile alle sole fattispecie di dichiarazione infedele (art. 4) e di omessa dichiarazione (art. 5).

Con l'entrata in vigore della legge 157/2019, dunque, anche i predetti delitti di cui agli artt. 2 e 3 possono essere dichiarati non punibili «se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso [...] sempreché il ravvedimento [sia] intervenuto 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'Ufficio del Massimario, nella relazione n. 3 datata 9 gennaio 2020, e avente a oggetto proprio la nuova riforma penal-tributaria, ha sottolineato come, di conseguenza, ora valgano anche per le frodi fiscali le questioni interpretative e giurisprudenziali sorte con riguardo alle infedeli e omesse dichiarazioni, ovvero alle fattispecie originariamente destinate alla previsione, e in particolare assunzione di rilievo la querelle se per tali reati il patteggiamento resti subordinato alla estinzione del debito tributario.

**La questione di diritto.** La questione ruota attorno, oltre alla suddetta causa di non punibilità, all'art. 13-bis, d.lgs. 74/2000, che effettiva-

I chiarimenti	
<b>Questione</b>	Si potrà accedere al patteggiamento per i reati di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di false fatture ovvero con altri artifici, anche senza previa estinzione del debito tributario da farsi prima della dichiarazione di apertura del dibattimento?
<b>Reati interessati fino alla riforma</b>	Infedele dichiarazione ex art. 4 d.lgs. 74/2000 Omessa dichiarazione ex art. 5 d.lgs. 74/2000
<b>Reati interessati a seguito dell'entrata in vigore della legge 157/2019 di conversione del dl 124/2019</b>	Dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti ex art. 2 d.lgs. 74/2000 Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici ex art. 3 d.lgs. 74/2000
<b>Orientamento garantista della Cassazione, a cui rinvia l'ufficio del massimario</b>	Non è necessaria la previa estinzione del debito tributario, poiché l'art. 13-bis d.lgs. 74/2000 fa salva l'ipotesi di cui all'art. 13 commi 1 e 2, che per tale delitto configura il pagamento integrale come causa di non punibilità
<b>Orientamento più severo della Cassazione</b>	E' necessaria, poiché il pagamento non rappresenta automaticamente una causa di non punibilità, bensì solo quando, congiuntamente: 1. avvenga in collegamento con il ravvedimento operoso, 2. che sia intervenuto prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali

mente sembra precludere, in maniera indistinta per tutti gli illeciti penal-tributari, l'accesso al rito del patteggiamento 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.

Nello specifico, al comma 1 si prevede 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 versamento degli importi dovuti.

Il comma 2 ha ad oggetto invece, come anticipato, i reati di dichiarazione infedele ed omessa, nonché, ora, le dichiarazioni fraudolente, che 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 per presentare quella 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 conoscenza di accessi,

denza 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.



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

La questione è cosa abbia inteso il legislatore con la locuzione «fatte salve» riferita a tali ipotesi: il dubbio degli interpreti è 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 perma-

**Le sentenze della Cassazione e l'Ufficio del Massimario.** 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.

Tale principio, con la successiva sentenza n. 10800/2019, è stato esteso anche ai delitti di omessa presentazione e dichiarazione infedele, con

un'apertura interpretativa che è stata richiamata proprio i giorni scorsi dalla predetta relazione della Cassazione per estenderla anche alle frodi fiscali.

Ciò detto, l'Ufficio del Massimario sceglie di non fare menzione che lo scorso novembre la Cassazione è parsa fare un passo indietro quantomeno per i suddetti reati di infedele e omessa dichiarazione, per i quali sembrerebbe continuare ad essere necessaria, per accedere al patteggiamento, l'integrale estinzione del debito fiscale.

Con sentenza 47287/2019, infatti, la Suprema Corte ha ritenuto che la soluzione rinvenibile nelle suddette passate pronunce 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 accade, anche in ragione della minore gravità di tali reati, il legislatore avrebbe voluto comunque concedere la possibilità di usufruire del rito alternativo.

Al contrario, per i delitti di dichiarazione infedele, il pagamento del debito non rappresenta automaticamente una causa di non punibilità, bensì solo quando, congiuntamente, avvenga in collegamento con il ravvedimento operoso, ed esso sia «spontaneo», ovvero intervenuto prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

E se questa è la posizione assunta con motivazioni depositate il 21 novembre scorso, va evidenziato che, a pochi giorni di distanza, con la successiva pronuncia n. 48029 del 26 novembre, la Suprema Corte è tornata al precedente orientamento: i giudici hanno infatti affermato che anche per le dichiarazioni infedeli ed omesse, e con la riforma in commento anche per quelle fraudolente, l'integrale estinzione del debito tributario non è una condizione necessaria per accedere al patteggiamento.

Adesso, la relazione 3/2020 dell'Ufficio del Massimario dà rilievo e quindi avallò a quest'ultimo, più garantista, orientamento, del quale si attende conferma, possibilmente dalle Sezioni unite, data la rilevanza, d'ora in avanti, anche per i più gravi reati di frode fiscale.