

Frodi fiscali: patteggiamento anche senza pagare il debito

Stefano Loconte - Professore straordinario di Diritto tributario presso l'Università degli Studi LUM di Casamassima

È possibile accedere al patteggiamento per i reati di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture false e di dichiarazione fraudolenta con altri artifici anche senza previa estinzione del debito tributario. Si tratta di uno degli effetti della riforma dei reati tributari dettata dal decreto fiscale 2020. La conferma di questa possibilità (risultato di un indirizzo giurisprudenziale che post-riforma risulta estendibile anche alla frode fiscale) è arrivata dall'Ufficio del Massimario della Corte di cassazione con la relazione n. 3 del 2020.

A seguito della riforma in ambito penal-tributario apportata dal **decreto fiscale 2020** (D.L. n. 124/2019), è estesa alle fattispecie di frode fiscale (**dichiarazione fraudolenta** mediante uso di fatture per operazioni inesistenti di cui all'art. 2, D.Lgs. n. 74/2000 e **dichiarazione fraudolenta** mediante altri artifici di cui all'art. 3 dello stesso decreto) la **causa di non punibilità** prevista dall'art. 13, comma 2, D.Lgs. n. 74/2000, che sino al 25 dicembre 2019 - data di entrata in vigore della legge n. 157/2019, di conversione del D.L. n. 12/2019 - era applicabile alle sole fattispecie di dichiarazione infedele (art. 4) e di omessa dichiarazione (art. 5).

Con l'entrata in vigore della legge, dunque, anche i delitti di cui agli articoli 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 del 9 gennaio 2020, avente a oggetto proprio i più rilevanti temi connessi alla riforma penal-tributaria, ha sottolineato come, per effetto dell'**ampliamento della portata della causa di non punibilità**, ora valgono anche per le **frodi fiscali** le questioni interpretative e giurisprudenziali sorte con riguardo alle infedeli e omesse dichiarazioni, ovvero alle fattispecie originariamente destinatarie della previsione, e in particolare assuma rilievo l'annosa querelle se per tali delitti il **patteggiamento** resti **subordinato alla estinzione del debito tributario**.

La questione di diritto

L'analisi della questione richiede una riflessione, oltre che sulla causa di non punibilità, sull'art. 13-*bis*, D.Lgs. n. 74/2000, che effettivamente 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.

Si noti tuttavia sin d'ora che 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 dell'art. 13 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.

Il comma 2 ha a oggetto, invece, i reati di **dichiarazione infedele ed omessa**, e 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 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 conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche** o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

Il problema su cui si sono interrogati gli interpreti è cosa abbia inteso il legislatore con la locuzione "fatte salve" riferita a tali ipotesi.

Provando a illustrare, sintetizzandolo, il loro dubbio, ci si è domandati se la formulazione nei termini pocanzi riportati:

- 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 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 relazione dell'Ufficio del Massimario della Cassazione

In passato, sul punto si è espressa la Cassazione penale con la sentenza n. 38684/2018, affermando che per i reati di omesso versamento e indebite compensazioni 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 peraltro esteso anche ai delitti di omessa presentazione e dichiarazione infedele: ed è proprio l'apertura interpretativa abbracciata nella suddetta pronuncia ad essere stata richiamata dalla relazione dell'Ufficio del Massimario della Cassazione per confermarne l'applicabilità anche alle frodi fiscali.

Ciò detto, l'Ufficio del Massimario non pare aver voluto prendere in considerazione che, lo scorso novembre, la Cassazione ha manifestato un **cambio di rotta** quantomeno per i reati di infedele e omessa dichiarazione, per i quali sembrerebbe continuare a indicarsi come **necessaria** - per accedere al **patteggiamento** - l'**integrale estinzione** del debito fiscale.

Con sentenza n. 47287/2019, infatti, la Suprema Corte ha sottolineato che la soluzione rinvenibile nelle pronunce citate nelle righe sopra potesse valere solo per i reati di omesso versamento e indebita compensazione.

Leggi anche Infedele e omessa dichiarazione: patteggiamento solo dopo il versamento dell'imposta

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,
- e al contrario, se non si verifica, anche tenuto conto della minore gravità di tali reati, il legislatore avrebbe comunque optato per concedere la possibilità di usufruire del rito alternativo.

Quadro differente andrebbe invece delineato per i delitti di dichiarazione infedele ed omessa, per i quali 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 intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

Dunque, con motivazioni depositate il 21 novembre 2019 la Cassazione esplicitava la propensione per questo nuovo **orientamento**, che tuttavia è stato nuovamente **superato**, pochi giorni dopo, dalla pronuncia n. 48029 del 26 novembre 2019, con cui la Suprema Corte ha 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**.

Leggi anche [Infedele ed omessa dichiarazione: patteggiamento ammissibile senza pagamento del debito tributario](#)

È dunque in ragione di questo tempestivo ulteriore ripensamento che la relazione n. 3/2020 sceglie di dare evidenza e avallo a quest'ultimo, **più garantista, orientamento**, il cui impatto sui procedimenti tributari per frode fiscale non sarà di poco conto, e che pertanto merita di essere monitorato nelle sue eventuali future evoluzioni.