

Si consolida l'orientamento della Cassazione sulla definizione dei processi per frode fiscale

Per patteggiare occorre pagare

Rito precluso se non è stato estinto il debito tributario

Pagina a cura
DI STEFANO LOCONTE
E GIULIA MARIA MENTASTI

Patteggiamento per frode fiscale precluso se non è stato pagato il debito tributario: è quanto confermato dalla sentenza n. 26529/2020, con cui la terza sezione penale della Corte di cassazione ha ritenuto fondato il ricorso del Procuratore generale dinanzi a sentenza applicativa della pena concordata tra le parti in un procedimento per dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture false di cui all'art. 2, dlgs 74/2000.

Specificamente, il ricorrente deduceva la violazione dell'art. 13-bis del suddetto dlgs, non essendo stato verificato, da parte del giudice precedente, il presupposto costituito dalla prova del pagamento del debito tributario, condicio sine qua non per accedere al rito alternativo.

Il caso. Il procuratore generale presso la Corte di appello di Brescia proponeva ricorso nei confronti della sentenza emessa dal Tribunale di Cremona in data 14 dicembre 2018, con la quale, ai sensi dell'art. 444 c.p.p., era stata applicata all'imputato la pena di otto mesi di reclusione, oltre pene accessorie, per il reato di frode fiscale mediante l'uso di fatture false previsto dal dlgs 74/2000, art. 2, comma 3, in relazione all'anno di imposta 2012.

A parere del ricorrente, la sentenza era stata emessa in violazione dell'art. 13-bis del medesimo decreto, in quanto difettava del tutto la prova del pagamento del debito tributario, circostanza che rappresenta il presupposto indispensabile per accedere al rito del patteggiamento e sul quale non è stata effettuata alcuna verifica da parte del pubblico ministero e del giudice.

Gli effetti dell'estinzione del debito tributario. Dunque, si premette che la Cassazione ha accolto il ricorso, ponendosi in continuità rispetto all'ordinamento consolidato sul tema; ciò detto, sono le motivazioni, in quanto ripercorrono puntualmente e in modo sistematico le disposizioni normative, a rendere la sentenza meritevole di segnalazione.

Specificamente, i giudici hanno illustrato come per i reati previsti dal dlgs 74/2000, art. 13, comma 2, che ricomprendono quello contestato nel caso di specie,

La sentenza per punti Cass. pen. n. 26529/2020	
La questione	L'integrale pagamento del debito tributario, in caso sia contestato il reato di frode fiscale, è condizione indispensabile per patteggiare?
Gli effetti dell'estinzione del debito tributario . non punibilità . riduzione della pena ed esclusione delle pene accessorie . accesso al patteggiamento	<p>Con riferimento al reato di frode fiscale, gli effetti processuali correlati al pagamento del debito tributario sono diversi a seconda del frangente temporale in cui interviene, rilevando l'estinzione:</p> <ul style="list-style-type: none"> • quale causa di non punibilità ai sensi dell'art. 13, comma 2, dlgs 74/2000, qualora i debiti tributari <ul style="list-style-type: none"> - siano stati estinti integralmente in una delle forme normativamente previste - prima che l'autore del fatto abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o comunque prima dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali • quale circostanza attenuante, ai sensi dell'art. 13-bis, comma 1, dlgs 74/2000, secondo cui fuori dai casi di non punibilità, le pene per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'art. 12 se i debiti tributari sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti - prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado - anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie • quale condizione per poter accedere al patteggiamento ex art. 444 c.p.p., prevedendo l'art. 13-bis, comma 2, dlgs 74/2000 che per i delitti di cui al presente decreto l'applicazione della pena ai sensi dell'art. 444 c.p.p. può essere chiesta dalle parti <ul style="list-style-type: none"> - solo quando ricorra la circostanza di cui al comma 1 - nonché il ravvedimento operoso - fatte salve le ipotesi di non punibilità di cui all'art. 13, commi 1 e 2
La risposta della Cassazione	Il giudice può ammettere le parti al rito del patteggiamento soltanto dopo avere effettuato la verifica positiva dell'avvenuta estinzione dei debiti tributari

ovvero l'illecita utilizzazione di fatture come disciplinata dall'art. 2, comma 3, il pagamento integrale del tributo costituisce causa di non punibilità qualora la condotta riparatoria sia realizzata 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.

Si tratta di disposizione riformata dal decreto fiscale 2020, con cui si è rafforzata la componente riscossiva del modello di tutela penale vigente, mediante l'estensione alle fattispecie di dichiarazione fraudolenta (art. 2 e 3, dlgs n. 74/2000) di quella causa di non punibilità, sino ad allora applicabile dichiarazione infedele (art. 4) e omessa dichiarazione (art. 5), che richiede come predetto che i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, siano stati completamente estinti in modo spontaneo, ovvero, in altre parole, prima di apprendere di essere già finiti nel mirino del Fisco o della Procura.

E questo a differenza dei reati di omesso versamento di ritenute certificate e Iva, nonché di indebita compensazione, che invece non sono punibili se l'estinzione avviene anche a procedimento

avviato, ma prima della dichiarazione di apertura del dibattimento.

Ciò detto, come descritto in sentenza, il successivo art. 13-bis disciplina gli ulteriori effetti correlati all'estinzione del debito erariale (compreso il pagamento del debito e delle sanzioni a seguito di conciliazione oppure adesione all'accertamento): in particolare, prevede al comma 1 che, fuori dai casi di non punibilità, il pagamento che avvenga anteriormente alla dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, ha come conseguenza sul piano sostanziale la diminuzione della pena e l'eliminazione delle pene accessorie.

A propria volta, ancora, il comma secondo del suddetto art. 13-bis prevede che nei medesimi casi di cui al comma 1, nonché nel caso di ravvedimento operoso, e sempre al di fuori delle cause di non punibilità, l'imputato possa ottenere l'applicazione della pena ex art. 444 c.p.p. La disposizione è inequivoca nell'affermare che in assenza di estinzione del debito tributario nelle forme di legge le parti non possono richiedere il patteggiamento.

La decisione della Cassazione. Dunque, come sin-

tetizzato dalla Cassazione in motivazione, il pagamento integrale del debito, nelle sue forme diverse, comporta: 1) la non punibilità del reato, quando effettuato nei limiti temporali previsti dall'art. 13, comma 2, e sempre che l'autore non abbia notizia di accertamenti; 2) la riduzione della pena e l'esclusione delle pene accessorie, quando effettuato prima dell'apertura del dibattimento; 3) la possibilità di richiedere applicazione di pena ex art. 444 c.p.p. nei casi in cui sono stati superati scaduti i limiti di tempo e di conoscenza che avrebbero reso possibile l'estinzione del reato.

Una conferma di tale lettura delle disposizioni di legge citate si rinviene peraltro nell'art. 13, comma 3, il quale dispone che l'apertura del dibattimento può essere rinviata dal giudice allorché il debito tributario sia stato riconosciuto dall'imputato e già rateizzato, di tal che il rimborso del debito è in corso pur non ancora perfezionato. Tale possibilità opera anche «ai fini dell'applicabilità dell'art. 13-bis»: si tratta di richiamo che include indubbiamente il comma 2 di tale disposizione, così che, in sostanza, il rinvio serve a consentire all'imputato che sta usufruendo della rateizzazione del debito di

poter godere della riduzione di pena e della facoltà di patteggiare.

Alla luce delle considerazioni che precedono, la Corte ha ritenuto indubbio che l'espressione «fatte salve le ipotesi di cui all'art. 13, commi 1 e 2», che chiude l'art. 13-bis, comma 2, vada letta nel senso che la sentenza ex art. 444 c.p.p. può essere emessa allorché l'estinzione del debito sia avvenuta con tempi e modalità che non consentano la più radicale e favorevole dichiarazione di non punibilità del fatto ai sensi dell'art. 13.

La conclusione a cui è giunta la Corte è che pertanto che il Tribunale di Cremona avrebbe potuto ammettere le parti all'applicazione di pena concordata ex art. 444 c.p.p. soltanto dopo avere effettuato la verifica positiva dell'avvenuta estinzione dei debiti tributari. Al contrario, la sentenza impugnata non recava traccia di tale verifica e la motivazione ometteva del tutto di affrontare il punto. Da qui l'annullamento senza rinvio della sentenza impugnata e la trasmissione degli atti al Tribunale di Cremona per merito per procedere in conformità alle disposizioni di legge secondo la lettura coordinata offerta dalla Corte.