

La Suprema corte elimina le preclusioni nei casi di infedele e omessa dichiarazione

Patteggiamento senza vincoli

Sì al rito alternativo pur non estinguendo il debito

Pagina a cura
DI STEFANO LOCONTE
E GIULIA MARIA MENTASTI

Per infedele e omessa dichiarazione, via libera al patteggiamento senza estinzione del debito: è quanto stabilito dalla sentenza della Cassazione n. 11620 del 26 marzo 2021, abbracciando un indirizzo non consolidato e anzi spesso smentito dalla stessa giurisprudenza di legittimità. La Corte è dunque tornata a pronunciarsi sul dibattuto tema se, e per quali reati, il pagamento al fisco sia condicio sine qua non per accedere al rito alternativo, questione che ruota attorno alla interpretazione, tuttora controversa, dell'art. 13-bis, dlgs 74/2000, che letteralmente sembra precludere, in maniera indistinta per tutti gli illeciti penal-tributari, l'accesso all'istituto della applicazione della pena su richiesta delle parti per il contribuente che non abbia preventivamente pagato all'erario quanto dovuto.

Il caso. La Corte di appello di Firenze aveva confermato la sentenza con cui il Tribunale di Lucca aveva condannato il legale rappresentante di una spa per il reato di omesso versamento Iva di cui all'art. 10-ter, dlgs 74/2000. Contro questa decisione era stato proposto ricorso per Cassazione articolato su tre motivi di impugnazione, lamentando innanzitutto, per quanto ora interessa, la violazione di legge relativa alla norma di cui all'art. 444 cpp, ovvero dolendosi di come la richiesta di patteggiamento fosse stata rigettata in considerazione del mancato pagamento del debito tributario.

I giudici di merito avevano ancorato la propria decisione a una rigorosa lettura del disposto di cui all'art. 13-bis, dlgs 74/2000, che testualmente prevede, per tutti i delitti di cui al dlgs 74/2000, che «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», ovvero «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».

La norma. L'art. 13-bis fa tuttavia al contempo «salve le ipotesi di cui all'articolo 13, commi 1 e 2», le quali contemplan, per alcuni selezionati reati, e al verificar-

Il patteggiamento dei reati tributari	
Cass. pen. n. 11620/2021	
La questione controversa	Si può accedere al patteggiamento per i reati fiscali, anche senza previa estinzione del debito tributario?
I reati interessati di cui al dlgs 74/2000	<ul style="list-style-type: none"> • Dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti ex art. 2 • Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici ex art. 3 • Infedele dichiarazione ex art. 4 • Omessa dichiarazione ex art. 5 • Omesso versamento di ritenute certificate ex art. 10-bis • Omesso versamento di Iva ex art. 10-ter • Indebita compensazione ex art. 10-quater
La causa di non punibilità	<p>Ai sensi dell'art. 13, dlgs 74/2000, i suddetti reati non sono punibili se il debito tributario viene estinto:</p> <ul style="list-style-type: none"> • per i reati di omesso versamento di ritenute e Iva, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado • per frodi fiscali, dichiarazioni infedeli e omesse, con il ravvedimento operoso, purché non si abbia avuto formale conoscenza di attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali
Il patteggiamento	<p>Ai sensi dell'art. 13, dlgs 74/2000:</p> <ul style="list-style-type: none"> • il patteggiamento può essere chiesto solo se prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari sono stati estinti mediante integrale pagamento • «salve le ipotesi di cui all'articolo 13»
La decisione della Cassazione	<p>Non è necessaria la previa estinzione del debito tributario poiché:</p> <ul style="list-style-type: none"> • l'art. 13-bis fa salve le ipotesi di cui all'art. 13 • l'art. 13 configura il pagamento come causa di non punibilità dei delitti previsti dagli artt. 2, 3, 4, 5, 10-bis, 10-ter e 10-quater • e il patteggiamento non potrebbe riguardare reati non punibili

si 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, di cui agli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater, 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 a oggetto invece i reati di dichiarazione infedele e omessa di cui agli artt. 4 e 5, nonché, a seguito dell'entrata in vigore della legge 157/2019, anche le frodi fiscali mediante uso di fatture false o altri mezzi fraudolenti contemplate rispettivamente dagli artt. 2

e 3, dlgs 74/2000; e prevede che tali fattispecie 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, a patto che 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.

La questione di diritto. Così formulato il dettato normativo, non è risultato ben chiaro cosa abbia voluto intendere il legislatore con la predetta locuzione «fatte salve».

In parole semplici, 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.

Precedenti giurisprudenziali. In passato, con la sentenza n. 38684/2018, la Cassazione ha 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 anche dalla successiva pronuncia n. 48029/2019, con cui i giudici

hanno infatti affermato che anche per le dichiarazioni infedeli e omesse l'integrale estinzione del debito tributario non è una condizione necessaria per accedere al patteggiamento.

Peraltro, anche l'ufficio del massimario della Cassazione, nella relazione 3/2020 a illustrazione dell'ultima riforma penal-tributaria, e in particolare degli effetti dell'estensione alle dichiarazioni fraudolente del suddetto art. 13, ha dato rilievo e quindi avallo a quest'ultimo, più garantista, orientamento. Ciò detto, in altre occasioni la giurisprudenza di legittimità è persa invece fare un passo indietro: per esempio, con sentenza 47287 del novembre 2019, ha ritenuto che per i delitti di dichiarazione infedele il mancato pagamento del debito entro l'apertura dibattimentale sbarrava il patteggiamento.

La nuova pronuncia della Suprema corte. Dunque, chiamata a pronunciarsi sulla questione, la Suprema corte ha ritenuto di richiamare i precedenti della giurisprudenza di legittimità più favorevoli al contribuente.

Ha, infatti, ricordato come sia stato anche recentemente osservato dagli Ermellini che, in relazione per esempio al delitto di omessa dichiarazione e di indebita compensazione, l'estinzione dei debiti tributari, comprese le sanzioni amministrative e gli interessi, mediante integrale pagamento degli importi dovuti prima dell'apertura del dibattimento, non costituisce presupposto di legittimità dell'applicazione della pena ai sensi dell'art. 13-bis del medesimo dlgs.

Infatti, ha motivato la Corte, l'art. 13-bis, disciplinando la predetta condizione per accedere al rito speciale, fa espressamente salve le ipotesi previste dal citato art. 13, il quale configura tale comportamento come causa di non punibilità dei delitti di cui agli artt. 2, 3, 4, 5, 10-bis, 10-ter e 10-quater, con la conseguenza che il patteggiamento non potrebbe certamente riguardare reati non punibili.

Alla stregua di tali argomentazioni, la valutazione di inammissibilità della richiesta di patteggiamento è stata ritenuta non corretta e così il motivo di ricorso avente a oggetto la suddetta doglianza ha trovato accoglimento.

Da qui l'accoglimento del relativo motivo di ricorso e l'annullamento della sentenza impugnata con rinvio per nuovo giudizio sul punto ad altra sezione della Corte di appello di Firenze.