

Linea dura dei giudici di legittimità sui requisiti per accedere alla procedura alternativa

Patteggia solo chi salda i conti

L'estinzione del debito tributario è conditio sine qua non

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE
E GIULIA MARIA MENTASTI

Dichiarazione fraudolenta ed emissione di fatture per operazioni inesistenti: non è possibile accedere al patteggiamento in mancanza del pagamento integrale dei debiti tributari o di ravvedimento operoso. È quanto da ultimo stabilito dalla sentenza n. 28950 del 23 luglio scorso, con cui la terza sezione della Cassazione penale è tornata a pronunciarsi su un tema da tempo dibattuto, ovvero se, e per quali fattispecie, l'estinzione del debito tributario sia o meno condizione per patteggiare. Tema controverso che a seguito della riforma penal tributaria di cui al decreto fiscale 2020 (convertito in legge n. 157/2019), che ha esteso alle ipotesi fraudolente della non punibilità in caso di pagamento spontaneo del debito, si ripropone anche per la frode fiscale.

Il caso e la questione. Nel caso in esame, il Tribunale di Milano aveva applicato all'imputato, su concorde richiesta delle parti, la pena di anni 1 e mesi 10 di reclusione per una serie di reati fallimentari in concorso, nonché per alcune violazioni dell'art. 2 e dell'art. 8 dlgs 74/2000, ovvero rispettivamente per l'utilizzo in dichiarazione e per l'emissione di fatture per operazioni inesistenti. Aveva proposto ricorso per Cassazione il procuratore generale presso la Corte di appello, contestando, per quanto ora interessa, la definizione del procedimento ai sensi dell'art. 444 c.p.p., per violazione dell'art. 13-bis dlgs 74/2000, siccome l'imputato non aveva assolto interamente il debito tributario e non era stata pertanto rispettata una delle condizioni imprescindibili per essere ammessi al patteggiamento.

Anticipando sin d'ora che la Suprema Corte ha ritenuto il ricorso meritevole di accoglimento, ecco riemergere il dibattuto tema se, e per quali reati, il pagamento al fisco sia condizione per accedere al rito alternativo, questione che ruota attorno alla interpretazione, tuttora controversa, dell'art. 13-bis dlgs 74/2000, che testualmente sembrerebbe precludere, in maniera indistinta per tutti gli illeciti penal-tributari (letteralmente «per i

Patteggiamento ed estinzione del debito	
Questione	Nel caso di frode fiscale, si può accedere al patteggiamento anche senza previa estinzione del debito tributario?
Norma controversa	La norma la cui interpretazione è controversa è quella di cui all'art. 13-bis dlgs n. 74/2000 che letteralmente: <ul style="list-style-type: none"> pare precludere l'accesso all'istituto della applicazione della pena su richiesta delle parti salvo che il contribuente abbia previamente pagato quanto dovuto all'erario
Interpretazione favorevole	Non è necessaria l'estinzione del debito, poiché l'art. 13-bis dlgs 74/2000 fa salve le ipotesi di cui all'art. 13 commi 1 e 2, che per tali delitti configura il pagamento come causa di non punibilità
Orientamento rigoroso	La Cassazione penale, con sentenza n. 28950/2021, ha negato la possibilità di patteggiare senza previo pagamento, poiché esso non rappresenta in automatico una causa di non punibilità, bensì solo quando congiuntamente avvenga: <ul style="list-style-type: none"> in collegamento con il ravvedimento operoso prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali

delitti di cui al presente decreto»), l'accesso all'istituto della applicazione della pena su richiesta delle parti per il 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 dell'art. 13 si prevede che i delitti di omesso versamento di ritenute e Iva e di indebita compensazione con crediti non spettanti (fattispecie, quest'ultima, punita dal comma 1 dell'art. 10-quater dlgs 74/2000, mentre il comma successivo, non contemplato dall'art. 13 in esame, riguarda la più grave ipotesi di crediti inesistenti) 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 a oggetto, invece, i reati di dichiarazione infedele e omessa, nonché, con l'entrata in vigore della legge 157/2019, 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, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

Incerto 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 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.

Sul punto non ha mancato di esprimersi la giurisprudenza in più occasioni: tra le varie sentenze, con la n. 38684/2018 la Cassazione ha affermato come per i reati di omesso versamento e indebita compensazione con crediti non spettanti non operi, ai fini del patteggiamento, la previsione dell'integrale estinzione del debito.

Tale determinazione è

stata poi ritenuta applicabile anche alle fattispecie tributarie più gravi: precisamente, con le successive pronunce n. 10800 e n. 48029 del 2019 il principio è stato esteso anche ai delitti di omessa presentazione e dichiarazione infedele, e, più in generale, a tutti i delitti contemplati tanto dal comma 1 che dal comma 2 dell'art. 13, con un'apertura interpretativa che è stata poi richiamata dall'Ufficio del massimario della Cassazione nella relazione n. 3/2020 illustrativa della predetta legge 157/2019, allargando così la soluzione alle frodi fiscali.

Ciò detto, l'Ufficio del massimario ha scelto di non fare menzione che in altre, seppur più isolate, occasioni, la Cassazione è parsa fare un passo indietro quantomeno per i suddetti reati di infedele e omessa dichiarazione, per i quali sembrerebbe continuare a essere necessaria, per accedere al patteggiamento, l'integrale estinzione del debito fiscale.

Ad esempio, con sentenza 47287/2019, 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 di crediti non spettanti: per questi, infatti, la Cassazione ha concordato che l'integrale pagamento del debito tributario prima della dichiarazione dell'apertura del dibattimento di primo grado non può mai costituire presupposto per l'acces-

so al rito del «patteggiamento», perché, se si verifica, dà già luogo alla non punibilità. Qualora invece non accada, 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 rappresenterebbe automaticamente una causa di non punibilità, bensì solo quando, congiuntamente, avvenga in collegamento con il ravvedimento operoso, nonché sia «spontaneo», ovvero intervenuto prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali. Tuttavia, tale posizione, anche a seguito dell'avallo all'opposta soluzione accordato come preteso dall'Ufficio del Massimario, pareva essere stata superata, tanto che con sentenza n. 11620 del 26 marzo 2021 i giudici hanno sostenuto che l'art. 13 dlgs 74/2000 configura l'integrale pagamento come «causa di non punibilità dei delitti previsti dagli artt. 2, 3, 4, 5, 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1 medesimo decreto», con la conseguenza che «il patteggiamento non potrebbe certamente riguardare reati non punibili»; pertanto, hanno concluso che per i tutti i suddetti reati (e quindi anche per le infedeltà dichiarative nonché per le ipotesi fraudolente) l'estinzione del debito tributario non sarebbe da considerarsi una condizione necessaria per accedere al patteggiamento.

Ma ecco che con la decisione in commento si assiste a un nuovo cambio di rotta: gli Ermellini hanno infatti ritenuto fondato il ricorso del procuratore generale, concordando con lo stesso che, ai sensi dell'art. 13-bis, comma 2, dlgs 74/2000, non è possibile definire il giudizio con il patteggiamento, in mancanza del pagamento integrale dei debiti tributari. Condizione che non risultava assoluta nel caso di specie, tant'è vero che il giudice aveva disposto la confisca per equivalente di un importo pari all'Iva evasa. Da qui l'annullamento senza rinvio della sentenza impugnata con trasmissione degli atti al Tribunale di Milano per l'ulteriore corso del procedimento.