

Secondo la Suprema corte in caso di fatture false il pagamento da solo non è sufficiente

Frodi, non punibilità coi paletti

Il premio è retroattivo se sussistono tutti i requisiti di legge

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE E
GIULIA MARIA MENTASTI

In caso di dichiarazione fraudolenta, il via libera alla non punibilità retroattiva è condizionato al rispetto di tutti i presupposti normativi. È quanto emerge dalla sentenza della Cassazione n. 8174 del 24 febbraio 2023, con cui la terza sezione penale, nel pronunciarsi nell'ambito di un procedimento per frode fiscale, ha sì riconosciuto che la causa di non punibilità per spontanea estinzione del debito di cui all'art. 13-bis dlgs 74/2000, estesa ai reati di dichiarazione fraudolenta, possa trovare applicazione retroattiva, trattandosi di una norma sicuramente più favorevole perché introduce una ipotesi di non punibilità prima non contemplata dall'ordinamento; tuttavia, al contempo, ha rilevato che la misura premiale opera esclusivamente qualora siano accertati tutti gli stringenti requisiti richiesti dal legislatore.

Il caso. La decisione impugnata dagli imputati nel caso in esame riguarda un procedimento per frode fiscale di cui all'art. 2 dlgs 74/2000, nell'ambito del quale il giudice di merito aveva escluso l'applicabilità della causa di non punibilità di cui all'art. 13 comma 2 dlgs 74/2000, ovvero di quella previsione che, inizialmente rivolta ai reati di infedele e omessa dichiarazione di cui agli artt. 4 e 5 dlgs 74/2000, con la novella attuata dal d.l. n. 124/2019 (convertito, con modificazioni, dalla l. n. 157/2019), è stata estesa anche alle dichiarazioni fraudolente di cui agli artt. 2 e 3. Specificamente, la causa di non punibilità opera "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 ti successivo, 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".

La tesi difensiva. Premessa l'operatività retroattiva delle norme quali quella in esame, come già riconosciuto dalla Corte di cassazione (si indica sez. III, n. 15218 del 2019), secondo la difesa, la causa di non punibilità, entrata in vigore il 25 dicembre 2019, avrebbe dovuto trovare applicazione

La non punibilità delle frodi fiscali

Primo quesito	La causa di non punibilità di cui all'art. 13 comma 2 dlgs 74/2000, estesa con l. n. 157/2019 ai reati di dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture per operazioni inesistenti (art. 2) o mediante altri artifici (art. 3), può essere applicata anche alle frodi fiscali commesse prima dell'entrata in vigore della suddetta legge (25/12/2019)?
Risposta della Cassazione	Come chiarito da Cass. pen. n. 8174/2023: <ul style="list-style-type: none"> • Sì, poiché l'art. 2 comma 4 c.p. prevede che "se la legge del tempo in cui fu commesso il reato e le posteriori sono diverse, si applica quella le cui disposizioni sono più favorevoli al reo, salvo che sia stata pronunciata sentenza irrevocabile" • a patto che siano rispettati tutti i requisiti previsti dalla normativa penal-tributaria
Secondo quesito	Quando le frodi fiscali non sono punibili ai sensi dell'art. 13 comma 2 dlgs 74/2000?
Risposta della Cassazione	Come chiarito da Cass. pen. n. 8174/2023, occorre congiuntamente: <ul style="list-style-type: none"> • da un lato, che il debito tributario sia stato integralmente pagato, compresi sanzioni e interessi • dall'altro lato, che il ravvedimento operoso 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'estinzione è apripista al patteggiamento

Per patteggiare la frode fiscale è necessario estinguere il debito: è quanto emerge, inoltre, dalla sentenza n. 8174 del 2023, con cui la Cassazione si è anche pronunciata sul dibattito tema della necessità o meno di procedere all'integrale pagamento del debito fiscale prima di avanzare istanza di applicazione di pena per i reati di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti (art. 2), di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3) di dichiarazione infedele (art. 4) e omessa (art. 5). La Cassazione ha dettato le coordinate per l'interpretazione dell'art. 13-bis, comma 2, che consente l'accesso al "patteggiamento" per i delitti tributari di cui al dlgs 74/2000, "solo quando ricorra la circostanza di cui al comma 1", ossia l'estinzione del debito tributario prima dell'apertura del dibattimento, "fatte salve le ipotesi di cui all'art. 13, commi 1 e 2".

Ciò per la Suprema corte significa che, con riferimento ai reati tributari dichiarati richiamati dall'art. 13, comma 2, dlgs 74/2000 (i suddetti contemplati dagli artt. 2, 3, 4 e 5), l'integrale pagamento del debito (comprensivo di sanzioni amministrative e interessi) assume una duplice connotazione. Se esso si verifica prima della formale conoscenza, da parte dell'autore del reato, di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attivi-

tà di accertamento amministrativo o di procedimenti penali, ciò integra la causa di non punibilità di cui all'art. 13, comma 2, dlgs 74/2000; soltanto a questa condizione l'adempimento del debito integra gli estremi di una spontanea condotta respiciente che può giustificare la rinuncia alla punibilità. Se, viceversa, viene effettuata prima della dichiarazione di apertura del dibattimento ma dopo la formale conoscenza dell'inizio di un accertamento fiscale o di un procedimento penale, esso, per un verso, consente all'autore del reato di accedere al "patteggiamento" e ai correlativi benefici premiali, e, per altro verso, integra la circostanza attenuante di cui all'art. 13-bis, comma 1, che accorda una riduzione di pena fino alla metà (cfr. Cass. pen., sez. III, n. 9083/2021 e n. 47287/2019). A sostegno di questa conclusione la Suprema corte ha anche osservato come, in relazione ai più gravi delitti dichiarativi, non è irragionevole e, comunque, rientra nella discrezionalità legislativa, subordinare l'accesso al patteggiamento a un ravvedimento operoso che, pur indotto dalla "scoperta" del reato (e perciò ovviamente non bastevole a escludere la punibilità), valga almeno a escludere la prosecuzione del contenzioso fiscale.

© Riproduzione riservata

tre parole, accertato l'integrale pagamento degli importi dovuti, compresi sanzioni e interesse, ad avviso del difensore, sarebbe stato abnorme e iniquo considerare ostantiva la circostanza del mancato ravvedimento operoso accertato ex post.

L'applicabilità retroattiva. Nel pronunciarsi sul ricorso, la Cassazione ha voluto premettere che, in linea generale, è certamente vero, come affermato dal ricorrente, che la causa di non punibilità ora prevista dall'art. 13, comma 2, dlgs n. 74 del 2000, trattandosi di una norma sicuramente più favorevole proprio perché introduce una causa di non punibilità prima non contemplata dall'ordinamento, possa trovare applicazione retroattiva; chiaro sul punto è l'art. 2, comma 4, c.p., che prevede che "se la legge del tempo in cui fu commesso il reato e le posteriori sono diverse, si applica quella le cui disposizioni sono più favorevoli al reo, salvo che sia stata pronunciata sentenza irrevocabile". In tal senso, del resto, si sono espresse le sezioni unite con riferimento a un'altra causa di non punibilità prevista dall'ordinamento, ovvero l'esimente della particolare tenuità del fatto, prevista dall'art. 131-bis c.p. (Cass. pen., sez. u., n. 13681/2016).

I requisiti previsti dalla norma. La Suprema sorte ha, tuttavia, chiarito come, diversamente da quanto sostenuto dal ricorrente, l'applicazione retroattiva della norma esige che siano accertati tutti i requisiti in essa previsti, nessuno escluso. In particolare, occorre, da un lato, che il debito tributario sia stato integralmente pagato, compresi sanzioni e interessi, e, dall'altro lato, in relazione all'ipotesi di reati qui in discorso, che 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.

La decisione della Cassazione. Pretendere che sia sufficiente il solo verificarsi del primo dei due requisiti implica un'evidente quanto irragionevole disparità di trattamento, posto che l'applicazione retroattiva della causa di non punibilità soggiace a presupposti meno stringenti rispetto a quelli contemplati dalla norma e che devono essere accertati nei confronti di chi la invochi per fatti successivi alla sua entrata in vigore. Da qui il rigetto del ricorso e la condanna del ricorrente alle spese processuali.

© Riproduzione riservata

anche nel caso di specie, una volta verificata la sussistenza dei requisiti "esigibili" dalla stessa norma, quali l'avvenuto

integrale pagamento del debito, non però di quelli "inesigibili", come la spontaneità della condotta riparatoria, elemen-

to che non era conoscibile al momento del pagamento, essendo la previsione stata introdotta in epoca successiva. In al-