

Gli Ermellini sugli effetti della regolarizzazione volontaria e sulla formale conoscenza di atti

Fatture false, salvo chi si ravvede

La verifica dell'emittente non è ostacolo alla non punibilità

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE
E GIULIA MARIA MENTASTI

Non punibilità per chi si ravvede a maglie larghe: è quanto emerge dalla sentenza della Cassazione n. 26274 del 19 giugno scorso, con cui la terza sezione penale ha deciso che la richiesta di chiarimenti inviata all'utilizzatore delle fatture false nell'ambito di una verifica svolta nei confronti dell'emittente non preclude all'utilizzatore la possibilità di godere della non punibilità aderendo al ravvedimento operoso.

Il caso. Nel caso in esame il giudice per l'udienza preliminare aveva assolto l'imputato dal reato di cui al dlgs n. 74 del 2000, art. 2, per aver indicato nella dichiarazione dei redditi elementi passivi fittizi avvalendosi di fatture aventi ad oggetto operazioni inesistenti, per essere il fatto non punibile ai sensi dell'art. 13 del medesimo decreto, avendo provveduto al pagamento integrale del debito tributario.

La norma di rilievo. Il pubblico ministero deduceva tuttavia erronea interpretazione della suddetta disposizione di cui all'art. 13 dlgs 74/2000, che al comma 2 testualmente prevede che i reati di cui agli artt. 2, 3, 4 e 5 non siano punibili se i debiti tributari, compresi sanzioni e interessi, siano stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito di ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa, entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, "sempre 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 di procedimenti penali".

La tesi dell'accusa. Secondo la pubblica accusa, specificamente, il ravvedimento operoso, con integrale pagamento del debito tributario, non era intervenuto prima che l'autore del reato avesse avuto formale conoscenza di accessi, verifiche, ispezioni o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimento penale, ma successivamente ad esso, essendo stato chiamato dall'Agenzia delle entrate a chiarimenti nel corso di una verifica compiuta nei confronti della società che aveva emesso fatture per operazioni che si ipotizzano inesistenti, indirizzate alla ditta indivi-

Frode fiscale e non punibilità	
Il quesito	La richiesta di chiarimenti inviata all'utilizzatore delle fatture false nell'ambito di una verifica svolta nei confronti dell'emittente preclude all'utilizzatore la possibilità di godere della non punibilità aderendo al ravvedimento operoso?
Art. 13 comma 2 Dlgs 74/2000	I reati di frode fiscale di cui agli artt. 2 e 3 dlgs n. 74/2000 non sono punibili: <ul style="list-style-type: none"> • se i debiti tributari, compresi sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito di ravvedimento operoso • sempre 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 di procedimenti penali
La risposta della Suprema Corte	No, poiché, come affermato da Cass. pen. n. 26274 /2023: <ul style="list-style-type: none"> • l'essere stato chiamato a chiarimenti nell'ambito di verifiche svolte nei confronti di un soggetto eventualmente implicato in un diverso reato non equivale ad avere avuto cognizione di un accertamento compiuto nei propri confronti • tanto più alla luce dell'attributo "formale" della conoscenza richiesta il quale postula che l'accertamento sia quantomeno riferito al soggetto interessato

duale dell'imputato.

In particolare, si doleva del fatto che il giudice non avesse considerato le richieste di chiarimenti rivolte all'imputato dall'Agenzia delle entrate come uno degli atti in grado di determinare formalmente la conoscenza di un accertamento amministrativo, non potendosi ritenere che in quella fase le indagini nei confronti della società emittente delle fatture false non fossero indirizzate anche all'imputato, quale utilizzatore delle fatture false: ciò in quanto la norma in questione non richiede, secondo il procuratore ricorrente, che l'attività di accertamento amministrativo debba essere rivolta al soggetto potenzialmente interessato al ravvedimento, essendo carente l'espressione linguistica "nei suoi confronti".

Il Pm richiamava in proposito la parallela previsione contenuta nella L. 15 dicembre 2014 n. 186 in tema di voluntary disclosure, ove il legislatore aveva ritenuto espressamente di precisare che la preclusione alla collaborazione volontaria scattasse anche quando il contribuente avesse avuto conoscenza di accessi e indagini "anche nei confronti di obbligati solidali o concorrenti nel reato".

La ragione della causa di non punibilità. Dunque, la Cassazione ha ritenuto le argomentazioni del Pm infondate, ricordando innanzitutto le ragioni sottese alla causa di non punibilità in esame, ovvero la

scelta del legislatore di concedere al contribuente la possibilità di eliminare la rilevanza penale della propria condotta attraverso una piena soddisfazione dell'Erario, e dunque quella di far prevalere le pretese erariali su quelle inerenti alla potestà punitiva.

Tale speciale istituto premiale, finalizzato ad ottenere il "ravvedimento" e la percezione di un accertamento fiscale o di un procedimento penale. In tal senso, deve essere interpretato il limite, di natura soggettiva, che l'estinzione del debito tributario avvenga prima che l'interessato abbia avuto formale conoscenza di qualunque accertamento, di natura penale o amministrativa.

La "formale conoscenza". Tuttavia, ha osservato la Corte, mentre con riferimento al procedimento penale, il concetto di "formale conoscenza" rinvia ad atti tipici, descritti nel codice di rito, con cui l'indagato acquisisce conoscenza formale di un procedimento penale, diversamente per quanto concerne la seconda parte della norma in esame, la nozione di "formale conoscenza" di un accertamento amministrativo non richiama esemplificativamente gli atti tipici dell'accertamento tributario.

Nel caso in disamina, l'Agenzia delle entrate, nell'ambito

di accertamenti avviati nei confronti della società emittente le fatture false, aveva invitato l'imputato a fornire chiarimenti, successivamente ai quali, prima che venisse compiuto alcun accertamento nei suoi confronti, aveva provveduto al ravvedimento operoso, con il pagamento delle imposte dovute, comprensive di interessi e sanzioni.

La norma elenca espressamente gli atti amministrativi attraverso cui il contribuente può venire a conoscenza della pretesa tributaria, quali "accessi, ispezioni, verifiche o l'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimento", senza contenere ulteriori indicazioni. Pertanto, il giudice di merito aveva ritenuto, correttamente, che fosse carente il predicato della formalità, richiedendo il dlgs 74 del 2000, art. 13, comma 2, che l'autore del reato abbia avuto "formale conoscenza" di tali atti, con riferimento alla comunicazione con cui l'Agenzia delle entrate aveva invitato il contribuente a chiarimenti nell'ambito della verifica fiscale compiuta nei confronti di un altro soggetto in relazione al reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti.

L'interpretazione della disposizione. Risiedendo la ratio della causa di non punibilità prevista per i reati di cui alla norma in esame nel subordinare l'applicabilità alla mancata attivazione dell'amministrazione finanziaria o dell'autori-

tà penale, con dispendio di energie e di risorse, non potrebbe ritenersi, così come sostenuto dal procuratore ricorrente, che ad escluderne l'operatività valgano riferimenti non contenuti nella sua formulazione testuale. Ad avviso degli Ermellini, la sua natura di norma eccezionale ne preclude peraltro l'interpretazione basata sul raffronto con altre disposizioni, quali quelle dettate in materia di voluntary disclosure menzionate nel ricorso. Al contrario, è proprio la precisazione contenuta nella legge n. 186/2014, secondo la quale la collaborazione volontaria non è ammessa quando il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni e verifiche (con formula fin qui identica a quella della norma in esame) "anche nei confronti di obbligati solidali o concorrenti nel reato", ad escludere che tale interpretazione possa adottarsi, nel silenzio del legislatore, per il dlgs n. 74/2000, art. 13, comma 2.

La decisione della Suprema Corte. Conseguentemente, l'essere stato chiamato a chiarimenti nell'ambito di verifiche svolte nei confronti di un soggetto eventualmente implicato in un diverso reato, non equivaleva ad avere avuto cognizione di un accertamento compiuto nei propri confronti, tanto più alla luce dell'attributo "formale" della conoscenza richiesta, il quale postula che l'accertamento sia quantomeno riferito al soggetto interessato. In assenza di una espressa specifica previsione limitatrice, la Cassazione ha così ritenuto conforme alla volontà del legislatore la soluzione interpretativa che non limita l'applicazione della norma premiale nei confronti di un soggetto, qual è l'utilizzatore delle fatture per operazioni inesistenti, che resta estraneo all'attività di accertamento compiuto sul soggetto emittente le suddette fatture, che neppure è un concorrente. Peraltro, la Suprema Corte ha osservato che l'interpretazione che afferma sussistente tale condizione ostativa in relazione alla conoscenza di qualunque procedimento amministrativo o penale, nei confronti di chiunque, anche totalmente estraneo, comporterebbe una eccessiva ed indeterminata dilatazione del limite suddetto che, se interpretato in modo estensivo e senza riferimenti specifici, finirebbe, comunque, per comprimerne l'applicazione in ambiti eccessivamente ristretti, con effetto frustrante della ratio, che è, viceversa quella di incentivare comportamenti virtuosi. Il ricorso è stato pertanto rigettato.