

PENALE TRIBUTARIO

Dichiarazione omessa o infedele: patteggiamento incondizionato

di Alessandro Carlesimo

Nelle imputazioni per reati di **dichiarazione infedele** o di **omessa dichiarazione**, di cui agli [articoli 4 e 5 D.Lgs. 74/2000](#), il preventivo soddisfacimento della pretesa erariale non rappresenta una condizione necessaria ai fini dell'ammissione all'applicazione della pena concordata ex articolo 444 c.p.p..

È quanto si ricava da una recente pronuncia della Cassazione che offre interessanti spunti di riflessione sulle condizioni di operatività del **patteggiamento** in presenza delle suddette fattispecie.

La questione ruota intorno alla lettura combinata degli [articoli 13 e 13-bis D.Lgs. 74/2000](#). L'articolo 13-bis dispone che l'accesso al rito speciale possa essere richiesto dalle parti al verificarsi delle circostanze attenuanti previste al comma 1 della medesima disposizione, per la cui invocazione è necessaria l'estinzione integrale dei debiti tributari, comprensivi di sanzioni amministrative ed interessi. Tuttavia, tali circostanze si pongono in rapporto di alternatività rispetto alle ipotesi di non punibilità: le attenuanti penal-tributarie operano infatti "fuori dai casi di non punibilità".

Al riguardo si ricorda che l'[articolo 13 D.Lgs. 74/2000](#) (come modificato dal D.Lgs. 158/2015), riconosce all'autore del reato l'**esimente della pena** in caso di regolarizzazione tempestiva delle seguenti violazioni:

- **omesso versamento e indebita compensazione di crediti non spettanti** ([articoli 10-bis, 10-ter, 10 quater, comma 1](#)) – previo l'integrale pagamento, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, dei debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi;
- **dichiarazione infedele e omessa dichiarazione** ([articoli 4 e 5, D.Lgs. 74/2000](#)) – previo il pagamento dei debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, prima della formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

Il ristoro dell'ammacco erariale, con riferimento a tali delitti, non costituisce pertanto circostanza per l'attenuazione delle pene, bensì una causa di non punibilità.

Parimenti, l'[articolo 13-bis, comma 2, D.Lgs. 74/2000](#) sembra svincolare la richiesta di

patteggiamento dal preventivo pagamento degli importi dovuti per quei reati non punibili in forza delle richiamate esimenti.

Ciò posto, **si potrebbe ragionevolmente ritenere che l'estinzione dell'obbligazione tributaria e delle relative sanzioni ed interessi e/o la presentazione della dichiarazione omessa nei tempi sopra indicati, integrino esclusivamente una causa di non punibilità, non anche una condizione per l'accesso all'istituto dell'applicazione della pena su richiesta delle parti.**

La **sentenza n. 10800/2019** della **Corte di Cassazione** fornisce una lettura compatibile con tale indirizzo interpretativo, mutuando principi già in precedenza espressi in ambito giurisprudenziale. La vicenda analizzata dagli Ermellini traeva origine dall'accertamento dei **reati di omessa dichiarazione e occultamento o distruzione di documenti contabili commessi tra il 2011 e il 2013 da un imprenditore che veniva ammesso al patteggiamento dal G.U.P. sebbene non avesse ancora provveduto al soddisfacimento dei debiti, delle sanzioni amministrative e degli interessi.**

La Procura proponeva ricorso per Cassazione lamentando l'omesso pagamento degli importi che, secondo il Procuratore appellante, l'imputato avrebbe dovuto corrispondere al Fisco per poter accedere al rito alternativo.

La Suprema Corte ha rigettato il ricorso ritenendo **che la condizione di estinzione del debito tributario incontri eccezioni per quei reati non sanzionabili in pendenza delle cause di non punibilità subordinate al pagamento integrale degli importi dovuti**, stante la clausola di salvaguardia prevista all'[articolo 13-bis, comma 2](#), la quale, fa salve le ipotesi scriminanti previste dai commi 1 e 2 dell'[articolo 13](#).

Per tale ragione l'**estinzione del debito** non costituisce presupposto di legittimità per la formulazione dell'**istanza di patteggiamento** né in relazione ai delitti di cui agli [articoli 10-bis, 10-ter, 10-quater, comma 1](#), né in relazione ai **delitti** di cui agli **articoli 4 e 5**, “*per i quali parimenti il ravvedimento operoso costituisce una causa di non punibilità e dunque non può configurare una condizione per accedere al rito alternativo del patteggiamento*”.

Dello stesso avviso altri precedenti provvedimenti (cfr. [Cass. n. 5448/2018](#), [Cass. n. 38684/2018](#)), nei quali i Giudici giungevano alle stesse conclusioni **rimarcando che il presupposto concernente il preventivo pagamento non avesse una portata generalizzata**, trovando invece un'applicazione restrittiva limitata ai soli **reati fraudolenti** che non beneficiano delle misure premiali.

Ragionando al contrario (ovvero volendo sposare la lettura secondo cui il ricorso al **patteggiamento** sarebbe condizionato al **pagamento integrale e tempestivo** del debito tributario per tutte le fattispecie delittuose) la coesistenza dell'[articolo 13, comma 1 e 2](#), che, appunto, fissano analoghe condizioni per l'esclusione dal reato di omesso versamento, comporterebbe “*una insanabile contraddizione interna del sistema*”.

Da ultimo, si osserva che la sentenza in commento estende l'accesso incondizionato al patteggiamento anche alle ipotesi di occultamento o distruzione dei documenti contabili se, e nella misura in cui, le carenze documentali rendano non quantificabili i profitti sottratti a tassazione e, conseguentemente, non determinabili le correlate imposte teoricamente esigibili. Dunque, anche con riferimento ai suddetti reati, si riscontra una timida apertura rispetto alle posizioni precedentemente assunte (cfr. **Cass. n. 169/2018**).

Master di specializzazione

LE PROCEDURE CONCORSUALI NELLA CRISI D'IMPRESA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)