

PENALE TRIBUTARIO

Sulla causa di non punibilità per pagamento del debito tributario

di **Lucia Recchioni**

Seminario di specializzazione

IL RICORSO IN COMMISSIONE TRIBUTARIA: TECNICHE REDAZIONALI DEGLI SCRITTI DIFENSIVI

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

La sentenza della **Corte di Cassazione n. 2279**, depositata ieri, **20 gennaio** rappresenta un utile spunto per tornare ad analizzare le **cause di non punibilità** richiamate dall'[articolo 13 D.Lgs. 74/2000](#).

Il caso riguarda **cinque imputati** ai quali venivano contestati **diversi reati tributari** e che avevano avanzato **richiesta di patteggiamento** con la prospettiva di vedersi applicato l'[articolo 13 D.Lgs. 74/2000](#), in quanto, **prima dell'apertura del dibattimento**, erano state **versate tutte le somme dovute all'Amministrazione finanziaria**.

Si ritiene a tal proposito utile evidenziare che, con il **Decreto fiscale 2020 (D.L. 124/2019)**, sono state previste numerose modifiche alle **disposizioni penali-tributarie**.

Per quel che qui interessa va tra l'altro segnalata l'estensione della specifica **causa di non punibilità** di cui all'[articolo 13, comma 2, D.Lgs. 74/2000](#) anche ai **reati di dichiarazione fraudolenta** di cui agli [articoli 2 e 3 D.Lgs. 74/2000](#).

Pertanto, alla luce delle richiamate modifiche normative, i reati di cui agli [articoli 2 \(Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti\)](#), [3 \(Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici\)](#), [4 \(Dichiarazione infedele\)](#) e [5 \(Omessa dichiarazione\)](#) D.Lgs. 74/2000 **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, 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.

Diverse previsioni sono invece riservate ai reati di cui agli [articoli 10-bis \(Omesso versamento](#)

di ritenute dovute o certificate), [10-ter](#) (Omesso versamento Iva) e [10-quater, comma 1](#) (Indebita compensazione, nel solo caso dell'utilizzo dei crediti non spettanti, e non di quelli inesistenti), i quali continuano a non essere 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**.

Non può poi ignorarsi che il successivo [articolo 13-bis D.Lgs. 74/2000](#) prevede la **diminuzione fino alla metà delle pene** e la **non applicazione delle pene accessorie** se, **fuori dai casi di non punibilità**, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, vengono **estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti**.

Per i reati di dichiarazione fraudolenta, infedele e omessa, quindi, il **pagamento prima dell'apertura del dibattimento di primo grado**, ma dopo la formale conoscenza di accessi, ispezioni e verifiche, configura una **circostanza attenuante** (e non una causa di non punibilità). Il pagamento, inoltre, consente di poter richiedere il **patteggiamento**.

Stante il **quadro normativo** appena prospettato, la **pronuncia** oggetto di analisi trae origine dal **ricorso per cassazione** proposto dagli imputati, i quali ritenevano di dover essere **assolti**.

Tuttavia, come evidenziato dalla Corte di Cassazione nella sentenza in commento, l'[articolo 13 D.Lgs. 74/2000](#) **non trova applicazione nell'ambito delle contestazioni di cui all'articolo 10 quater, comma 2** (indebita compensazione con crediti inesistenti) e [8 D.Lgs. 74/2000](#) (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti): reati, questi, **contestati** agli imputati.

Pertanto, se da un lato il ravvedimento può costituire una **causa di non punibilità nell'ambito del reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture inesistenti**, il "collegato" reato di **emissione di fatture per operazioni inesistenti non può beneficiare di alcuna corrispondente previsione**, ragion per cui, quandanche una parte ritenesse opportuno ravvedersi, finirebbe in ogni caso per denunciare il contribuente che ha emesso la fattura, il quale **non potrebbe in alcun modo porre rimedio** al proprio precedente comportamento.

Allo stesso modo la Corte di Cassazione ha poi **escluso la non punibilità** per le contestazioni relative agli [articoli 2 e 3 D.Lgs. 74/2000](#) (Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici), ricordando che la stessa opera nel solo caso in cui il ravvedimento operoso sia intervenuto **prima che l'autore abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche** o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

Il pagamento degli importi **prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado** assume dunque rilievo, ai fini dell'esclusione della punibilità, soltanto nell'ambito dei reati di cui agli [articoli 10-bis](#) (Omesso versamento di ritenute dovute o certificate), [10-ter](#) (Omesso versamento Iva) e [10-quater, comma 1](#) (Indebita compensazione, nel solo caso

dell'utilizzo dei crediti non spettanti, e non di quelli inesistenti) **D.Lgs. 74/2000**.