

PENALE TRIBUTARIO

Patteggiamento solo se il debito tributario viene preventivamente estinto

di **Marco Bargagli**



Quando si parla di **frode fiscale** ci si riferisce generalmente a tutte le **forme più insidiose di evasione fiscale** poste in essere con modalità o comportamenti **spiccatamente fraudolenti**, ovvero a quelle organizzazioni criminali che operano con il precipuo scopo di compiere **illeciti tributari di varia natura**.

Nell'ambito della **frode fiscale** rientrano, oltre alla **classica erosione di base imponibile** attuata mediante **l'occultamento di ricavi in "nero"**, le altre **fattispecie riconducibili alla frode carosello** perpetrata con l'emissione e l'utilizzo di **fatture false** da parte di **società cartiere**.

Giova ricordare che la **società cartiera**:

- non dispone solitamente di **un'idonea organizzazione di uomini e mezzi**;
- è amministrata da un **soggetto prestanome (c.d. testa di legno)**;
- **è una società neo costituita, senza una lunga storia commerciale**;
- non versa le **imposte dovute**;
- non istituisce la contabilità;
- viene **posta in liquidazione** pochi mesi dopo la sua costituzione.

Il nostro **ordinamento giuridico** prevede **precise sanzioni** nei confronti di chi partecipa ad una frode carosello mediante l'utilizzo e l'emissione di fatture false.

A livello normativo, l'**ordinamento penale-tributario** nazionale sancisce:

- la **reclusione da quattro a otto anni** nei confronti di **chiunque**, al **fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto**, avvalendosi di **fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** indica, in una delle **dichiarazioni relative a dette imposte**,

elementi passivi fittizi (ex [articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#)).

- la **reclusione da quattro a otto anni** per chiunque, al fine di **consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (ex [articolo 8 D.Lgs. 74/2000](#)).**

Ciò posto, si ricorda che l'**istituto del patteggiamento**, in ambito penale, è previsto dall'[articolo 444 c.p.c.](#) (rubricato **applicazione della pena su richiesta**), a mente del quale **l'imputato e il Pubblico Ministero possono chiedere al giudice l'applicazione**, nella specie e nella misura indicata, di una **sanzione sostitutiva o di una pena pecuniaria, diminuita fino a un terzo**, ovvero di una **pena detentiva quando questa, tenuto conto delle circostanze e diminuita fino a un terzo, non supera cinque anni soli o congiunti a pena pecuniaria.**

Inoltre, sempre **l'ordinamento penale tributario** contempla **cause di non punibilità** qualora il **soggetto attivo del reato** provveda ad **estinguere tutti i debiti tributari a suo carico.**

In particolare [l'articolo 13 D.Lgs. 74/2000](#) (rubricato **cause di non punibilità**), prevede che:

- i reati di cui agli [articoli 10-bis](#) (omesso versamento di ritenute dovute e certificate), [10-ter](#) (omesso versamento di Iva) e [10-quater](#) dello stesso decreto (indebita compensazione di crediti non spettanti) **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 pagamento degli importi dovuti**, anche a seguito delle **speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento** previste dalle norme tributarie, nonché del **ravvedimento operoso**;
- i reati di cui agli [articoli 4](#) (dichiarazione infedele) e [5](#) (dichiarazione omessa) 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.**

[L'articolo 13-bis D.Lgs. 74/2000](#) (circostanze del reato), prevede che **fuori dai casi di non punibilità**, le pene per i delitti di cui al presente decreto sono **diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie** indicate nell'articolo 12 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**, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

Inoltre, per i delitti previsti dal D.Lgs. 74/2000 l'applicazione della pena ai sensi dell'[articolo 444 c.p.p.](#) può essere chiesta dalle parti solo quando i debiti tributari sono stati estinti con le modalità sopra indicate, nonché con il **ravvedimento operoso.**

La suprema Corte di Cassazione, terza sezione penale, con la sentenza n. 25656/2022 del 27.05.2022, ha confermato che il patteggiamento, per il reato di fatture false, è ammesso se il soggetto attivo del reato estingue prima l'obbligazione tributaria.

Come chiarito dagli Ermellini, l'[articolo 13-bis D.Lgs. 74/2000](#) prevede quale **condizione di ammissibilità del patteggiamento nei reati tributari non la «restituzione del profitto» ma il pagamento integrale dei debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado**, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie nonché il ravvedimento operoso.

In merito, **l'emissione delle fatture per operazioni inesistenti genera il debito tributario** ([articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972](#)), in quanto se il cedente o prestatore emette fattura per operazioni inesistenti, ovvero se indica nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative in misura superiore a quella reale, **l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura.**

Quindi, tenuto conto che **l'emissione delle fatture per operazioni inesistenti** genera l'obbligo del pagamento dell'imposta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura, **ne consegue che per poter accedere al patteggiamento è necessario il pagamento integrale dei debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado**, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie nonché il ravvedimento operoso.

Di conseguenza, la **preclusione al patteggiamento** ex [articolo 13-bis, comma 2, D.Lgs. 74/2000](#), per il caso di mancata estinzione del debito tributario prima dell'apertura del dibattimento, **opera anche con riferimento all'[articolo 8 D.Lgs. 74/2000](#) (emissione di fatture per operazioni inesistenti).**