

Reati tributari “dichiarativi” e patteggiamento (Cass. pen., Sez. III, 2 ottobre 2019 – 21 novembre, sent. n. 47287)

In caso di contestazione dei reati tributari di infedele o omessa dichiarazione previsti dagli articoli 4 e 5 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 l'ammissione al rito speciale di applicazione della pena su richiesta delle parti è subordinata al pagamento dell'imposta evasa prima dell'apertura del dibattimento. Ove, invece, il pagamento avvenga prima che l'imputato abbia avuto conoscenza di attività di controllo nei suoi confronti, sussistono i presupposti per l'applicabilità della causa di non punibilità di cui all'art. 13 d.lgs. cit.

Ne consegue, pertanto, l'illegalità della pena applicata su richiesta delle parti a norma dell'art. 444 c.p.p. in caso di mancato pagamento del debito o di mancato verificarsi del ravvedimento operoso.

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TERZA PENALE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. LIBERATI Giovanni - Presidente -

Dott. CORBO Antonio - rel. Consigliere -

Dott. MENGONI Enrico - Consigliere -

Dott. MACRI' Ubalda - Consigliere -

Dott. ZUNICA Fabio - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

Procuratore generale della Repubblica presso la Corte d'appello di Firenze;

nel procedimento nei confronti di:

C.M.E., nato in (OMISSIS);

avverso la sentenza in data 21/02/2019 del Tribunale di Livorno;

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere CORBO Antonio;

letta la requisitoria del Pubblico Ministero, in persona del

Sostituto Procuratore generale Fodaroni Maria Giuseppina, che ha

concluso per l'annullamento senza rinvio della sentenza impugnata.

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza emessa in data 21 febbraio 2019, il Tribunale di Livorno, in composizione monocratica, ha applicato a C.M.E. la pena di un anno e quattro mesi di reclusione condizionalmente sospesa, a norma dell'artt. 444 e ss. c.p.p., in ordine al reato di omessa dichiarazione di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 5, commesso quale legale rappresentante della società "Med Kebab Production s.r.l." con riferimento alla dichiarazione I.V.A. per l'anno di imposta 2012, determinando una evasione a tale titolo di 167.603,00 Euro.

La sentenza impugnata ha omesso di disporre confisca.

2. Ha presentato ricorso per cassazione avverso la sentenza indicata in epigrafe il Procuratore generale della Repubblica presso la Corte d'appello di Firenze, articolando due motivi.

2.1. Con il primo motivo, si denuncia violazione di legge per illegalità della pena, avendo riguardo alla inapplicabilità, nella specie, del rito del patteggiamento per difetto dei presupposti previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 13-bis.

Si deduce che il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 13-bis, esclude la possibilità di accedere al rito di cui all'artt. 444 e ss. c.p.p., quando non vi sia stato integrale pagamento del debito o ravvedimento operoso e che tale violazione determina l'illegalità della pena.

2.2. Con il secondo motivo, si denuncia violazione di legge per illegalità della pena, avendo riguardo alla mancata applicazione della confisca obbligatoria prevista dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 12-bis.

Si deduce che, in caso di reato di omessa dichiarazione, la confisca deve essere obbligatoriamente ordinata stante il disposto di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 12-bis.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è fondato per le ragioni di seguito precisate.

2. Fondate, innanzitutto, sono le censure esposte nel primo motivo, che deducono l'illegalità della pena per l'inapplicabilità del rito del c.d. "patteggiamento", per il mancato pagamento del debito o per il mancato verificarsi del ravvedimento operoso.

2.1. Ad avviso del Collegio, per i reati di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, artt. 4 e 5, il rito speciale previsto dagli artt. 444 e ss. c.p.p., deve ritenersi ammissibile, a norma del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 13-bis, comma 2, solo quando, pur non sussistendo più i presupposti per l'applicazione della causa di non punibilità di cui al D.Lgs. cit., art. 13, i debiti tributari sono stati comunque estinti prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado.

Va precisato che la soluzione accolta segue ad una ricostruzione del dettato normativo che non intende in alcun modo porsi in contrasto con il principio, già affermato in sede di legittimità, secondo cui in relazione al delitto di omesso versamento dell'IVA, l'estinzione dei debiti tributari mediante integrale pagamento, da effettuarsi prima dell'apertura del dibattimento, non costituisce presupposto di legittimità del patteggiamento ai sensi del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 13-bis, in quanto l'art. 13, comma 1, configura detto comportamento come causa di non punibilità dei delitti previsti dagli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater del medesimo decreto e il patteggiamento non potrebbe certamente riguardare reati non punibili (così Sez. 3, n. 38684 del 12/04/2018, Incerti, Rv. 273607-01).

2.2. Per una più agevole comprensione della ricostruzione del sistema, è utile procedere ad una esposizione dei dati normativi rilevanti.

Innanzitutto, D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 13-bis, comma 2, fissa in termini generali, per tutti i delitti previsti dal medesimo provvedimento normativo, il seguente presupposto di accesso al rito del c.d. "patteggiamento": "Per i delitti di cui al presente decreto l'applicazione della pena ai sensi dell'art.

444 c.p.p., può essere chiesta dalle parti solo quando ricorra la circostanza di cui al comma 1, nonché il ravvedimento operoso, fatte salve le ipotesi di cui all'art. 13, commi 1 e 2.".

D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 13-bis, comma 1, a sua volta, così tipizza la circostanza indicata nel comma 2 quale presupposto per accedere al rito del c.d. "patteggiamento": "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'art. 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.".

Le cause di non punibilità, poi, sono previste dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 13, sulla base di presupposti diversi per i delitti di cui agli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, da un lato, e per i delitti di cui agli artt. 4 e 5, dall'altro. Precisamente, a norma del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 13, comma 1, "i reati di cui agli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, 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.". A norma del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 13, comma 2, invece, "i reati di cui agli artt. 4 e 5 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, semprechè 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.".

2.3. Dalla combinazione di tutte le disposizioni indicate, risulta innanzitutto evidente che problemi di ammissibilità del c.d. "patteggiamento", per i delitti di cui agli artt. 4, 5, 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, non si pongono quando il pagamento del debito tributario dà luogo ad una causa di non punibilità a norma del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 13, perchè in tal caso il giudice deve pronunciare sentenza di assoluzione, in linea con quanto disposto dall'art. 444 c.p.p., comma 2.

Ciò premesso, operando il raffronto tra gli elementi costitutivi della circostanza di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 13-bis, comma 1, la cui verifica è presupposto per l'accesso al rito del c.d. "patteggiamento", e gli elementi costitutivi della fattispecie integrante la causa di non punibilità di cui all'art. 13, comma 1, del medesimo D.Lgs., per i reati previsti dagli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, emerge una totale sovrapposizione. Ne discende che, per i reati appena indicati, l'estinzione integrale dei debiti tributari prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado dà luogo alla causa di non punibilità, in quanto prevista da una norma che è speciale rispetto a quella relativa alla circostanza attenuante ad effetto speciale: ed infatti, in presenza dei medesimi presupposti, mentre l'art. 13-bis, comma 1, prevede la diminuzione per tutti i reati di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, l'art. 13, comma 1, si riferisce ad un sottoinsieme di fattispecie comprese in quella categoria, prefigurando una causa di non punibilità esclusivamente per i delitti di cui agli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1.

Di conseguenza, per i reati appena indicati, l'integrale pagamento del debito tributario prima della dichiarazione dell'apertura del dibattimento di primo grado non può mai costituire presupposto per l'accesso al rito del c.d. "patteggiamento" perchè, se si verifica, dà luogo, in ogni caso, alla causa di non punibilità.

In presenza delle indicate fattispecie, quindi, l'alternativa è o ritenere preclusa in radice la definibilità del procedimento penale a norma dell'art. 444 c.p.p., o, al contrario, ammetterla, ma senza richiedere il preventivo pagamento del debito tributario. La prima soluzione, però, sembra poco plausibile perchè il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 13-bis, comma 2, nei suoi enunciati testuali, non fissa, in linea generale e programmatica, un divieto generale di accesso al c.d. "patteggiamento" per i delitti di cui agli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1.

Diversamente deve ritenersi con riferimento ai reati di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, artt. 4 e 5.

Innanzitutto, per questi delitti, è giuridicamente ed empiricamente ipotizzabile ritenere che l'accesso al rito di cui all'art. 444 c.p.p., sia subordinato al verificarsi della circostanza di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 13-bis, comma 1. Invero, la causa di non punibilità di cui al D.Lgs. cit. art. 13, comma 2, si verifica esclusivamente se l'integrale pagamento del debito è effettuato: a) in collegamento con il ravvedimento operoso o la presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo; b) "semprechè 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". E' quindi evidente che, per i reati in questione, il pagamento del debito tributario effettuato prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, ma dopo della formale conoscenza, da parte dell'autore del reato, di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali, non potrà integrare la causa di non punibilità, ma solo la circostanza attenuante ad effetto speciale.

Inoltre, la ricostruzione secondo cui l'adempimento del debito tributario è condizione necessaria per accedere al rito di cui all'art. 444 c.p.p., appare coerente con il dato normativo. Ed infatti, la deroga alla necessità dell'avvenuto integrale pagamento del debito tributario prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado quale presupposto per la definizione del processo nelle forme del c.d. "patteggiamento" è prevista dall'art. 13-bis, comma 2, D.Lgs. cit. non in relazione a tipologie di reato puntualmente richiamate, ma avendo riguardo alla integrazione di una delle "ipotesi" previste dall'art. 13, e, quindi, sembra far riferimento all'avvenuta integrazione di una causa di non punibilità.

Ancora, l'esito ermeneutico di soluzioni differenziate per le fattispecie di cui agli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, rispetto alle fattispecie di cui agli artt. 4 e 5, peraltro, non solo è logicamente e sistematicamente ammissibile e risulta coerente con il dato normativo, ma appare giustificabile anche alla luce della diversa gravità delle fattispecie. Invero, mentre i delitti di cui agli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, sono tutti puniti con la pena della reclusione da sei mesi a due anni, i delitti di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, artt. 4 e 5, sono puniti, il primo, con la reclusione da uno a tre anni, e, il secondo, con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni.

2.4. Ritenuto che, per i reati di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, artt. 4 e 5, il rito speciale previsto dall'art. 444 e ss. c.p.p., è ammissibile solo quando vi sia stato l'integrale pagamento del debito tributario

prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, pur se dopo la formale conoscenza, da parte dell'autore del reato, di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali, deve affermarsi che la sentenza impugnata ha illegalmente determinato la pena, applicando la diminuzione del rito in assenza dei presupposti necessari.

Invero, come risulta immediatamente già dall'intestazione della sentenza impugnata, l'imputato non ha ripianato nemmeno parzialmente il debito tributario.

3. Fondate, poi, sono anche le censure formulate nel secondo motivo, che deducono l'illegalità della pena per la mancata applicazione della confisca obbligatoria.

Ed infatti, a norma del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 12-bis "nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'art. 444 c.p.p., per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto."

4. In conclusione, la sentenza impugnata deve essere annullata senza rinvio, con restituzione degli atti al Tribunale di Livorno.

PQM

Annulla senza rinvio la sentenza impugnata e dispone trasmettersi gli atti al Tribunale di Livorno.

Così deciso in Roma, il 2 ottobre 2019.

Depositato in Cancelleria il 21 novembre 2019