

Non basta pagare il debito tributario per la non punibilità dei reati dichiarativi

Il pagamento deve avvenire prima della formale conoscenza dell'attività di accertamento; dopo tale conoscenza è ammissibile il patteggiamento

/ Stefano COMELLINI

Con la sentenza n. [47287](#) depositata ieri la Cassazione ritorna sulle condizioni di ammissibilità del patteggiamento per reati tributari.

L'art. [13-bis](#) comma 2 prevede, in termini generali per tutti i delitti previsti dal DLgs. [74/2000](#), che il patteggiamento possa essere richiesto solo quando ricorra la circostanza di cui al comma 1 della stessa norma, nonché il ravvedimento operoso, fatte salve le ipotesi di cui al precedente [art. 13](#) commi 1 e 2.

Il primo comma dello stesso art. [13-bis](#), dal canto suo, specifica il **presupposto** del patteggiamento, fuori dalle cause di non punibilità, nell'estinzione, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, dei debiti tributari, comprese le sanzioni amministrative e gli interessi, mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento.

Le **cause di non punibilità** sono poi previste dall'art. 13 sulla base di presupposti diversi per i delitti di cui agli [artt. 10-bis](#) (omesso versamento di ritenute), [10-ter](#) (omesso versamento IVA) e [10-quater](#) comma 1 (indebita compensazione), da un lato, e per i delitti di cui agli [artt. 4](#) (dichiarazione infedele) e [5](#) (omessa dichiarazione), dall'altro.

In particolare, (comma 1), i primi non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e adesive, nonché del ravvedimento operoso.

Per i secondi (comma 2), invece, la non punibilità richiede che i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, siano 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. Pertanto, ricorrendo rispettivamente tali condizioni, non possono porsi questioni circa l'ammissibilità del patteggiamento per i delitti di cui agli artt. 4, 5, [10-bis](#), [10-ter](#) e [10-quater](#) comma 1 perché il pagamento del debito tributario dà luogo ad una causa di non punibilità e quindi il giudice deve pronunciare sentenza di assoluzione.

Tuttavia, per la Suprema Corte vi è totale coincidenza

tra i presupposti delle due disposizioni: artt. [13-bis](#) comma 1, per l'accesso al patteggiamento, e [13](#) comma 1 per la causa di non punibilità per i reati *ex artt. 10-bis, 10-ter* e *10-quater* comma 1. Ne discende che, per tali ultimi reati, 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.

Infatti, in presenza dei medesimi presupposti, mentre l'art. [13-bis](#) comma 1 prevede la diminuzione per tutti i reati di cui al DLgs. [74/2000](#), 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 il patteggiamento perché, se si verifica, dà luogo, in ogni caso, alla causa di non punibilità.

Diversamente per i reati di cui agli artt. 4 e 5 DLgs. [74/2000](#), per i quali la causa di non punibilità (art. [13](#) comma 2) si verifica esclusivamente se l'integrale pagamento del debito è effettuato a seguito di ravvedimento operoso o di presentazione della dichiarazione omessa **entro il termine** di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo; e 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.

Quindi, per i **reati dichiarativi** 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, dell'attività di accertamento amministrativo o penale, non potrà integrare la causa di non punibilità, ma solo la circostanza **attenuante** della pena.

Pertanto, ha concluso la Corte, per tali ultimi reati, il patteggiamento è ammissibile solo quando, assente la causa di non punibilità, 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, dell'attività di accertamento.