

Newsletter

White Collar Crime & Tax Litigation

Con la sentenza n. 26274/2023, depositata il 19 giugno 2023, la Terza Sezione penale della Cassazione ha fornito un importante chiarimento sulle condizioni di operatività della causa di non punibilità prevista dall'art. 13, co. 2 del D.lgs. 74/2000 per i reati tributari di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti o mediante altri artifici, di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione.

In sintesi, la Corte di cassazione ha previsto che non possa beneficiare della non punibilità soltanto il soggetto che è stato destinatario diretto di atti ispettivi o accertativi, mentre non rileva a tali fini il fatto che altri soggetti siano stati destinatari di tali atti. Alcuni brevi cenni paiono opportuni per meglio inquadrare la disciplina giuridica di riferimento e la vicenda fattuale che ha portato all'innovativa presa di posizione della Suprema Corte, di cui si dirà.

L'art. 13, co. 2 del D.lgs. 74/2000 stabilisce – in termini generali – che i predetti reati non sono punibili se i debiti tributari, unitamente alle rispettive sanzioni e interessi, sono estinti mediante l'integrale pagamento degli importi dovuti a seguito (i) del ravvedimento operoso o (ii) della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo purché, però, "il ravvedimento o la presentazione della dichiarazione 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".

La non punibilità – in tali circostanze – risulta collegata a uno specifico comportamento "proattivo" del contribuente/autore del reato: la rinuncia da parte dello Stato all'applicazione della pena per i reati in esame, infatti, è sì subordinata al pagamento integrale del debito erariale che deve, però, intervenire prima che la stessa Amministrazione Fiscale o l'Autorità Giudiziaria abbiano avviato accertamenti nei confronti del presunto autore del reato.

Con questa previsione il Legislatore realizza un bilanciamento tra due interessi in conflitto: da un lato, quello dell'Erario a favorire il più possibile condotte virtuose dei contribuenti che hanno come risultato finale l'adempimento integrale del debito tributario; dall'altro, quello statale –

CHIOMENTI

parimenti rilevante – alla repressione dei reati, indipendentemente dal comportamento tenuto successivamente alla commissione del fatto.

Il punto di equilibrio tra questi interessi confliggenti viene individuato dal Legislatore nella mancata conoscenza “formale” da parte dell’autore del reato di accessi, ispezioni, verifiche o altri atti del procedimento tributario o penale, che segna dunque lo spartiacque tra una condotta genuinamente “resipiscente” del contribuente - che adempie spontaneamente, per quanto tardivamente, ai propri obblighi di pagamento delle imposte - e una condotta che non lo è, perché il pagamento viene indotto dalla scoperta da parte del contribuente/autore del reato di essere coinvolto in una verifica fiscale o in un procedimento penale. In una tale evenienza, l'autore del reato potrà quindi beneficiare soltanto di un'attenuante, ma la sua condotta resterà penalmente rilevante.

Venendo alla vicenda retrostante alla pronuncia in commento, la Procura della Repubblica presso il Tribunale di Torino ricorreva per Cassazione contro una sentenza di assoluzione pronunciata dal G.U.P. del medesimo Tribunale che aveva assolto un soggetto imputato per il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti, avendo riconosciuto l'applicabilità della causa di non punibilità in esame. Il ricorrente lamentava, in particolare, che tale disposizione non fosse stata correttamente applicata perché l'imputato aveva provveduto al ravvedimento operoso dopo essere stato chiamato dall'Agenzia delle Entrate a rendere chiarimenti su alcune operazioni intrattenute con una società nei cui confronti era stata avviata una verifica fiscale perché ritenuta emittente di fatture false: sosteneva quindi la Procura ricorrente che, similmente a quanto previsto dalla disciplina sulla voluntary disclosure di cui alla legge 186/2014, anche l'art. 13 del Dlgs. 74/2000 non richiederebbe che l'attività di accertamento amministrativo debba essere rivolta direttamente nei confronti del soggetto potenzialmente interessato al ravvedimento, con l'effetto che il ravvedimento non sarebbe stato “spontaneo”.

Con la pronuncia in commento, i Giudici della Terza Sezione hanno rigettato il ricorso osservando, diversamente da quanto sostenuto dalla Procura di Torino, che l'art. 13, co. 2 del D.lgs. 74/2000 costituisce una “norma eccezionale” e come tale, ad essa non possono applicarsi limiti ivi testualmente non previsti (come appunto quello presente nella disciplina sulla voluntary disclosure che escludeva i benefici della collaborazione volontaria quando il contribuente avesse avuto conoscenza di accessi, ispezioni o verifiche “anche nei confronti di obbligati in solido o concorrenti nel reato”).

La Corte ha cura di precisare, quindi, che il limite previsto all'operatività della causa di non punibilità scatta soltanto nell'ipotesi in cui gli atti ispettivi e di accertamento vedano come destinatario lo stesso soggetto interessato, non altri soggetti (come nel caso l'emittente delle false fatture utilizzate in dichiarazione dalla società di cui l'imputato era legale rappresentante), tanto più alla luce dell'espressa previsione che questi ne deve avere conoscenza “formale” e in ragione della circostanza che – a ragionare diversamente – la causa di non punibilità avrebbe applicazione eccessivamente circoscritta, con evidente frustrazione della ratio ad essa sottostante di incentivare comportamenti fiscalmente virtuosi.

La sentenza in esame non incide, tuttavia, sull'asimmetria già esistente tra il perimetro delle misure definitive in ambito tributario e l'operatività della causa di non punibilità. Invero, l'art. 13, comma 1, lettera b quater), così come interpretato dalla giurisprudenza consolidata, consente di fruire dei benefici correlati al ravvedimento operoso anche dopo aver avuto conoscenza di attività ispettive a proprio carico e quand'anche le stesse si siano concluse e sia stato emesso un processo verbale di constatazione. Inoltre, l'ordinamento tributario nel suo

complesso prevede una serie di strumenti deflattivi del contenzioso, cui è possibile fare ricorso dopo la notifica di atti impositivi (si pensi all'acquiescenza all'avviso di accertamento o all'accertamento con adesione) o anche in pendenza del contenzioso (si pensi alla conciliazione giudiziale), beneficiando comunque di una significativa riduzione sanzionatoria.

In attesa di ulteriori pronunce giurisprudenziali in materia, che potranno consolidare o contrapporsi all'indirizzo interpretativo fatto proprio dalla Cassazione, la sentenza n. 26274/2023 rappresenta un primo, importante chiarimento rispetto ai dubbi emersi nel recente passato tra gli addetti ai lavori in ordine alla possibilità di beneficiare della causa di non punibilità nelle ipotesi in cui il contribuente abbia avuto conoscenza "indiretta" dell'avvio di attività di accertamento amministrativo o penale (perché magari riguardanti una propria controparte): la pronuncia, che fa applicazione rigorosa del principio di stretta interpretazione della legge penale, deve quindi essere salutata con favore, apparendo coerente con lo scopo avuto di mira dal Legislatore.

Contatti

Massimo Antonini

Partner – Chiomenti
Tax Litigation
+39.02.72157.436
massimo.antonini@chiomenti.net

Francesco D'Alessandro

Partner – Chiomenti
White Collar Crime
+39.02.72157.676
francesco.dalessandro@chiomenti.net

Alain Maria dell'Osso

Of Counsel – Chiomenti
White Collar Crime
+39.02.72157.673
alain.delosso@chiomenti.net

Irene Pellecchia

Counsel – Chiomenti
Tax Litigation
+39.02.72157.859
irene.pellecchia@chiomenti.net
