

Gli Ermellini ribaltano l'orientamento sui requisiti d'accesso al procedimento alternativo

Fatture false, patteggiamento ko

Estesa la preclusione del mancato pagamento del debito

La ragione della preclusione nasceva dalla considerazione secondo cui l'emissione di fatture per operazioni inesistenti non produceva la diretta ed immediata emersione di un'imposta evasa e quindi di un profitto immediatamente individuale in capo al contribuente infedele

DI ARIANNA SEMERARO

In presenza di emissione di fatture per operazioni inesistenti, il contribuente può accedere al patteggiamento solo se ha prima pagato il debito tributario. La preclusione al patteggiamento sancita dall'articolo 13-bis, comma 2 dlgs 74/2000 opera anche rispetto al reato di emissione di fatture false. Queste le conclusioni raggiunte dalla Cassazione con la sentenza n. 25656 del 5 luglio 2022 con la quale ribalta il proprio orientamento, tra l'altro, recentemente ribadito.

Il cambio di rotta sul tema comporterà dunque la subordinazione del patteggiamento, in presenza di emissione di false fatture, al pagamento del debito tributario.

La vicenda. La Suprema Corte veniva adita dal procuratore generale presso la Corte di Appello di Perugia con ricorso "per saltum" avverso la sentenza di patteggiamento del giudice per le indagini preliminari, con la quale veniva applicata all'imputato la pena di otto mesi di reclusione per il reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti ex 8 dlgs 74/2000 perché, quale titolare di ditta individuale, con più azioni esecutive di un medesimo disegno criminoso, aveva emesso, al fine di consentire a terzi l'evasione

delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, due fatture relative ad operazioni soggettivamente inesistenti, la prima dell'importo di € 1.500,00 più Iva al 10%, la seconda dell'importo di € 900 più Iva al 10%.

Tra i motivi di ricorso, il procuratore generale lamentava la violazione dell'art. 13-bis dlgs 74/2000, giacché il giudice per le indagini preliminari avrebbe errato nell'accogliere la richiesta di patteggiamento, non essendo stata soddisfatta la condizione prevista dall'art. 13-bis, comma 2, dlgs 74 del 2000, ossia l'estinzione del debito tributario con il pagamento delle sanzioni amministrative e degli interessi, che rappresenterebbe la condizione di ammissibilità del rito.

La normativa. In particolare, l'art. 13-bis, comma 2, dlgs 74/2000 prevede che «per i delitti di cui al presente decreto l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale 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'articolo 13, commi 1 e 2».

La citata circostanza consiste nell'estinzione, prima dell'apertura del dibattimento, di tutti gli importi

dovuti a titolo di debiti tributari, sanzioni e interessi.

L'integrale pagamento di quanto dovuto può avvenire anche in seguito a delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalla normativa tributaria.

L'applicazione del patteggiamento previo l'integrale pagamento degli importi dovuti mira chiaramente a favorire e incentivare il risarcimento del danno cagionato alle casse erariali, dietro la concessione dei benefici processuali propri del patteggiamento.

Tuttavia, all'introduzione della presente normativa non è mancato il susseguirsi di diverse interpretazioni tese ad allargare ovvero a restringere il perimetro applicativo della preclusione in parola che, sino alla pronuncia ora in commento, non trovava applicazione nei casi di emissione di fatture per operazioni inesistenti.

La ragione di tale preclusione nasceva dalla considerazione secondo cui l'emissione di fatture per operazioni inesistenti non produceva la diretta ed immediata emersione di un'imposta evasa e quindi di un profitto immediatamente individuale in capo al contribuente infedele.

La mancanza di tale immediato e perce-



Superficie 100 %

pibile debito tributario comportava l'impossibilità materiale di applicare la preclusione in parola.

In questo senso si è recentemente pronunciata la stessa Cassazione (cfr. Cassazione, sentenza n. 1582 del 17 gennaio 2022), osservando come il presupposto logico, prima ancora che giuridico, della condizione di accessibilità al patteggiamento sia che le condotte determinino un debito tributario a carico del loro autore e che questi lo possa assolvere.

Di conseguenza, la condizione di ammissibilità del patteggiamento non è applicabile in relazione a quei reati, quale l'emissione di fatture per operazioni inesistenti di cui all'art. 8 dlgs 74/2000, che sussistono anche in assenza di un'evasione di imposta; né è applicabile in relazione al reato di distruzione o occultamento delle scritture contabili ex art. 10 dlgs 74/2000, la cui consumazione infatti prescinde dall'evasione d'imposta.

Gli Ermellini con l'annotata sentenza invece sottolineano come l'art. 13-bis dlgs 74/2000 preveda quale condizione di ammissibilità del patteggiamento nei reati tributari non la «restituzione del profitto» ma il pagamento integrale del debito tributario, comprese le sanzioni amministrative e gli interessi. Debito tributario che non può non dirsi generato in caso di emissione di fatture per operazioni inesistenti posto che l'articolo 21, comma 7 dpr 633/1972 prevede che «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».

In altre parole, poiché l'emissione di fatture per operazioni inesistenti genera l'obbligo del pagamento dell'imposta per l'intero ammontare indicato in fattura, i giudici di legittimità ne traggono la conseguente conclusione che il patteggiamento debba ritenersi subordinato al previo pagamento dell'integrale debito tributario anche nel caso di emissione di fatture false ex articolo 8 citato.

La Corte, pertanto, dichiarando superati i precedenti orientamenti in materia chiosa affermando il seguente principio di diritto: «la preclusione al patteggiamento posta dall'art. 13-bis, comma 2, dlgs 74/2000 per il caso di mancata estinzione del debito tributario prima dell'apertura del dibattimento opera anche con riferimento all'art. 8 dlgs 74/2000».

Reati fiscali e patteggiamento: la nozione «debiti tributari». Gli Ermellini forniscono una lettura inedita dell'articolo 13-bis: la condizione di ammissibilità al patteggiamento nei reati tributari non risiede nella restituzione del profitto ma nel pagamento dei debiti tributari.

Il fulcro attorno al quale la vicenda in commento si annoda è la corretta interpretazione della locuzione

«debiti tributari» presente nella norma di riferimento.

Se è infatti indubbio che l'emissione di una fattura per operazioni inesistenti generi un obbligo in capo all'emittente di corrispondere l'Iva rappresentata in fattura originandosi, nonostante la falsità del documento, un debito tributario, fino all'annotata sentenza era pacifico che si dovesse ricondurre la nozione di debito tributario unicamente a quella di imposta evasa.

Ne conseguiva che l'emissione di fatture false, non producendo alcun risparmio di imposta in capo all'autore, risultava ipotesi non rientrante nella preclusione al patteggiamento di cui all'articolo 13-bis.

L'emittente poteva accedere al rito speciale del patteggiamento ancorché non avesse corrisposto il debito di imposta scaturente dalla falsa fattura emessa.

Nella sentenza qui annotata, i giudici della Suprema Corte si scostano dall'orientamento fino ad oggi seguito, offrendo una lettura inedita dell'art. 13-bis, sulla base della chiosa che tale norma «prevede quale condizione di ammissibilità del patteggiamento nei reati tributari non la «restituzione del profitto» ma il pagamento integrale dei debiti tributari». Tale asserzione giustificerebbe quindi la tesi dell'assoggettabilità dell'art. 8 alla preclusione al patteggiamento dell'art. 13-bis, dacché, come pacifico, l'emissione di fatture, benché per operazioni inesistenti, comporta comunque un debito Iva.

— © Riproduzione riservata — ■

La svolta della Suprema corte

Secondo un consolidato orientamento della Cassazione, il presupposto logico della condizione di accessibilità al patteggiamento risiedeva nella circostanza che le condotte delittuose determinavano un debito tributario, da poter assolvere, a carico del loro autore. Di conseguenza, la condizione di ammissibilità del patteggiamento non risultava applicabile in relazione a quei reati, quale l'emissione di fatture per operazioni inesistenti, che sussistono anche in assenza di un'evasione di imposta

Con la sentenza n. 25656 del 2022, tale orientamento deve dirsi superato poiché, la condizione di ammissibilità del patteggiamento nei reati tributari non coincide con la "restituzione del profitto" ma con il pagamento integrale del debito tributario che non può non dirsi generato in caso di emissione di fatture per operazioni inesistenti

"Deve, pertanto, affermarsi che la preclusione al patteggiamento posta dall'art. 13-bis, comma 2, dlgs n. 74 del 2000 per il caso di mancata estinzione del debito tributario prima dell'apertura del dibattimento opera anche con riferimento all'art. 8 dlgs n. 74 del 2000"