

Emissione di fatture per operazioni inesistenti e accesso al patteggiamento: la Cassazione estende la preclusione del mancato pagamento del debito tributario anche all'art. 8 d. lgs. 74/2000.

di **Davide Colombo**

CASSAZIONE PENALE, SEZ. III, 5 LUGLIO 2022 (UD. 27 MAGGIO 2022), N. 25656
PRESIDENTE ROSI, RELATORE SEMERARO

1. Con la sentenza in epigrafe, la Terza Sezione Penale della Corte di Cassazione si è espressa sull'annosa questione dell'individuazione dei reati tributari rispetto ai quali opera la preclusione al patteggiamento sancita dall'art. 13-*bis*, comma 2, d. lgs. 74/2000 in caso di mancato pagamento del debito tributario.

Segnatamente, il Supremo Collegio, chiamato a pronunciarsi in relazione al reato di cui all'art. 8 d. lgs. 74/2000, ha statuito che il limite di accesso al patteggiamento posto dall'art. 13-*bis*, comma 2, d.lgs. 74 del 2000 per il caso di mancata estinzione del debito tributario prima dell'apertura del dibattimento opera anche con riferimento al delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

2. Al fine di consentire una migliore comprensione del tema in esame, è opportuno – in via preliminare – richiamare la normativa di riferimento, nonché ripercorrere brevemente gli orientamenti ermeneutici giurisprudenziali evolutisi negli ultimi anni sul tema dei limiti al patteggiamento per i reati tributari.

2.1. L'art. 13-*bis*, comma 2, d. lgs. 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*». Nel dettaglio, la circostanza di cui al comma 1 dell'articolo *de quo* consiste nell'estinzione mediante integrale pagamento degli importi dovuti, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, dei debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie. L'art. 13 prevede invece che la medesima circostanza assurga a causa di

esclusione della punibilità per i reati di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, comma 1 (art. 13, comma 1), nonché – a condizione che il ravvedimento operoso o la presentazione della dichiarazione precedentemente omessa intervengano prima che l'autore dell'illecito abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali – per i reati di cui agli artt. 2, 3, 4 e 5.

La *ratio* dell'introduzione della disposizione di cui all'art. 13-*bis*, comma 2, risiedeva nell'obiettivo di prevedere meccanismi premiali idonei a favorire il risarcimento del danno cagionato alle casse erariali. Segnatamente, la subordinazione dell'accesso all'applicazione della pena su richiesta delle parti all'integrale pagamento del debito tributario era intesa a incrementare «*l'efficacia dissuasiva delle disposizioni contenute nel d. lgs. n. 74/2000 con un significativo impatto sui comportamenti dei contribuenti*».¹

2.2. Fin dalla sua introduzione, la disposizione *de qua* è stata duramente criticata dalla dottrina pressoché unanime, nonché da svariate pronunce della giurisprudenza di merito.

Da un lato, venivano profilati margini di illegittimità costituzionale, dacché la norma avrebbe violato «*l'art. 3 Cost., determinando un'irragionevole disparità di trattamento tra soggetti imputati del medesimo reato, a seconda delle loro condizioni economiche*»: ² infatti, «*subordinare la possibilità di accedere al rito speciale di cui all'art. 444 c.p.p. all'estinzione del debito tributario costitutivo delle fattispecie disciplinate dal d. lgs. n. 74/2000 altro non vuol dire che subordinare tale modo di esercizio del diritto di difendersi alla situazione di maggiore o minore prosperità dell'imputato*». ³ Peraltro, la disparità di trattamento veniva ravvisata anche in riferimento al rapporto tra imputati di delitti tributari e imputati di altri reati, anche di maggiore gravità e comunque commessi contro lo Stato o altri enti pubblici, ma rispetto ai quali non sussiste alcun limite all'accesso al patteggiamento: malversazione a danno dello Stato (art. 316-*bis* c.p.), indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato (art. 316-*ter* c.p.), truffa per il conseguimento di erogazioni pubbliche (art. 640-*bis* c.p.).⁴

¹ Così si legge nella Scheda di lettura, n. 535/1, 30 settembre 2011 – Camera dei deputati – XVI legislatura – Dossier di documentazione.

² R. AMADEO, *Commento all'art. 13-bis*, in C. NOCERINO – S. PUTINATI (a cura di), *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. n. 158/2015*, Giappichelli, Torino, 2015, p. 342.

³ Trib. La Spezia, Ufficio G.I.P., ord. 3 dicembre 2013, in G.U., 1° serie speciale, n. 13, 1° aprile 2015, p. 100.

⁴ C. SANTORIELLO, *Reati di omesso versamento: ammissibile il patteggiamento senza pagamento del debito tributario*, in *Fisco*, 2018, n. 34, p. 1-3284.

Inoltre, veniva evidenziato come l'adempimento di carattere economico dell'estinzione del debito tributario – a cui l'art. 13-*bis*, comma 2, condiziona l'esercizio del diritto di richiedere il patteggiamento – fosse sostanzialmente avulso dalle finalità proprie del processo penale e finisse per precludere la possibilità di beneficiare degli effetti deflattivi relativi al ricorso all'istituto dell'applicazione della pena su richiesta delle parti, con la conseguenza di provocare nocimento all'efficienza del funzionamento della giustizia penale.⁵

Infine, l'attenzione era posta sulla circostanza che non tutti i delitti previsti dal d. lgs. 74/2000 comportano un'evasione d'imposta, e dunque, rispetto a tali reati, l'art. 13-*bis*, comma 2, manifestava evidenti problemi di raccordo, riferendosi infatti genericamente a «*i delitti di cui al presente decreto*».⁶ Incongruenza a cui la dottrina ha tentato di porre rimedio, richiedendo l'effettiva sussistenza di un debito tributario quale condizione per l'operatività della disposizione *de qua*.⁷

Avuto modo di pronunciarsi sulla questione, la Corte Costituzionale ha tuttavia sancito la piena legittimità costituzionale del meccanismo contemplato dall'art. 13-*bis*, comma 2.⁸ Secondo la Consulta, infatti, rientra «*nella discrezionalità del legislatore riconnettere al titolo del reato, e non (o non soltanto) al livello della pena edittale, un trattamento più rigoroso, quanto all'accesso al rito alternativo: discrezionalità il cui esercizio – in quanto basato su apprezzamenti di politica criminale, connessi specialmente all'allarme sociale generato dai singoli reati – è sindacabile solo ove decampi nella manifesta irragionevolezza e nell'arbitrio*». Con particolare riferimento alla questione oggetto di scrutinio, la Corte ricorda che «*qualunque norma che imponga oneri patrimoniali per il raggiungimento di determinati fini risulta diversamente utilizzabile a seconda delle condizioni economiche dei soggetti interessati a conseguirla. Non per questo solo, tuttavia, essa è costituzionalmente illegittima. Ciò avviene esclusivamente in due ipotesi: da un lato, quando ne risulti compromesso l'esercizio di un diritto che la Costituzione garantisce a tutti paritariamente [...]; dall'altro, quando gli oneri imposti non risultino giustificati da ragioni connesse a circostanze obiettive, così da determinare irragionevoli situazioni di vantaggio o svantaggio*». Nel caso di specie, non ricorrerebbe nessuna delle due ipotesi: non la prima, in quanto, benché la facoltà di chiedere i riti alternativi costituisce una modalità, tra le più qualificanti ed incisive, di esercizio del diritto di difesa, tuttavia «*la negazione legislativa di tale facoltà in rapporto ad una determinata categoria di reati non vulnera il nucleo incompressibile del predetto diritto*»; né la

⁵ A. PERINI – C. SANTORIELLO, *I reati tributari*, Giuffrè, Milano, 2015, p. 57.

⁶ R. AMADEO, *Commento all'art. 13-bis*, cit., p. 343.

⁷ A. LANZI – P. ALDROVANDI, *L'illecito tributario*, Cedam, Padova, 2001, p. 90.

⁸ Corte cost., 14 maggio 2015, dep. 28 maggio 2015, n. 95.

seconda, dacché «*il generale interesse pubblico (oltre che della persona offesa) all'eliminazione delle conseguenze dannose del reato, anche per il suo valore sintomatico del processo di ravvedimento del reo [...] si coniuga, infatti, nel frangente, allo specifico interesse alla integrale riscossione dei tributi evasi*».

2.3. Affermata la legittimità costituzionale dell'art. 13-*bis*, comma 2, la giurisprudenza ne ha per lungo tempo riconosciuta la generale applicabilità a tutti i reati tributari previsti dal d. lgs. 74/2000.⁹

Successivamente, tuttavia, i giudici di legittimità hanno inteso delimitare l'ambito di operatività della norma in parola, affermando dapprima che «*poiché il pagamento del debito tributario, da effettuarsi entro la dichiarazione di apertura del dibattimento [...] rappresenta, in via radicale e pregiudiziale, causa di non punibilità dei reati ex artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater, lo stesso non può logicamente, allo stesso tempo e per le stesse ipotesi, fungere anche da presupposto di legittimità di applicazione della pena che, fisiologicamente, non potrebbe certo riguardare reati non punibili*».¹⁰

Seguendo tale iter argomentativo, la Suprema Corte ha poi ampliato il proprio ragionamento, ritenendo che le stesse conclusioni tratte per i reati di omesso versamento e di indebita compensazione dovessero valere anche con riferimento ai delitti di cui agli artt. 4 e 5, in quanto per essi, essendo inclusi nell'art. 13, comma 2 (il quale, all'epoca, non menzionava invece i reati di dichiarazione fraudolenta), «*parimenti è previsto che il ravvedimento operoso costituisca causa di non punibilità e dunque non può configurare una condizione per accedere al rito alternativo del patteggiamento*».¹¹ La medesima sentenza ha peraltro esteso la posizione assunta anche all'art. 10, in questo caso in quanto il reato di occultamento o distruzione delle scritture contabili «*non è ancorato all'esistenza di un profitto o di un danno erariale quantificabili, né prevede un meccanismo automatico di irrogazione di una sanzione amministrativa*». Considerazione, quest'ultima, che ha indotto la dottrina a ritenere che tanto dovesse valere anche per il reato di cui all'art. 8, dacché anche il delitto di emissione di fatture o altri documenti per

⁹ Si veda, per tutte, Cass. pen., sez. III, 12 gennaio 2018, n. 5448.

¹⁰ Cass. pen., sez. III, 12 aprile 2018, n. 38684, con commento di C. SANTORIELLO, *Reati di omesso versamento: ammissibile il patteggiamento senza pagamento del debito tributario*, cit., p. 1-3284. Le motivazioni della sentenza citata sono state successivamente condivise da Cass. pen., sez. III, 12 aprile 2019, n. 41133, nonché da Cass. pen., sez. III, 22 ottobre 2019, n. 48029.

¹¹ Cass. pen., sez. III, 23 novembre 2018, n. 10800.

operazioni inesistenti non prevede «*l'esistenza di un profitto immediatamente individuabile in capo al contribuente infedele*».¹²

Senonché, l'impostazione propugnata dall'ultima pronuncia citata è stata ben presto messa in discussione da successive sentenze del Supremo Collegio. Dapprima, infatti, è stato affermato che «*per il delitto di cui all'art. 10 d. lgs. n. 74 del 2000 [...] la possibilità di richiedere il patteggiamento è necessariamente subordinata, laddove possibile, al ravvedimento operoso [...] e, in ogni caso, all'integrale estinzione del debito per imposte sui redditi e/o sul valore aggiunto, compresi interessi e sanzioni amministrative, riferito alle annualità oggetto di accertamento ed in relazione alle quali la condotta illecita è stata tenuta*».¹³ In seguito, i giudici di legittimità hanno altresì affermato che la condizione ostativa al patteggiamento prevista dall'art. 13-bis, comma 2, non subisce eccezioni qualora vengano in rilievo i reati di cui agli artt. 4 e 5.¹⁴

Ora: la piena applicabilità dell'art. 13-bis, comma 2, con riferimento ai reati dichiarativi pare un'opzione esegetica invero condivisibile. Come è stato limpidamente osservato, «*se [...] vi è un automatismo tra pagamento del debito tributario e non punibilità in relazione ai delitti di cui agli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, D. lgs. n. 74/2000, lo stesso non può dirsi in relazione agli artt. 2, 3, 4 e 5, ove è ben possibile che il pagamento non renda non punibile l'autore, nel caso in cui il ravvedimento o la dichiarazione ultratardiva siano presentati dopo la conoscenza formale dell'inizio di accessi, ispezioni, verifiche o di un procedimento penale; in tali ipotesi, dunque, è ben possibile che il legislatore abbia richiesto il pagamento come condizione per accedere al rito, senza alcuna contraddizione con la tipizzazione della causa di non punibilità, cioè senza porre un divieto assoluto di patteggiamento per i reati dichiarativi*».¹⁵

D'altra parte, lo stesso non pare potersi dire per il reato di cui all'art. 10 (nonché per quello, pur non menzionato dalle sentenze succitate, di cui all'art. 8), rispetto al quale il ricorso al rito del patteggiamento dovrebbe essere sempre possibile, giacché per i reati menzionati manca un profitto ed

¹² C. SANTORIELLO, *Omessa dichiarazione e occultamento di scritture contabili: sì al patteggiamento anche senza pagamento del debito erariale*, in *Fisco*, 2019, 15, p. 1-1463.

¹³ Cass. pen., sez. III, 26 febbraio 2019, n. 14600.

¹⁴ Cass. pen., sez. III, 2 ottobre 2019, n. 47287. Per un commento a tale pronuncia, si vedano V. CITRARO, *Reati di omessa o infedele dichiarazione: la Cassazione chiarisce il rapporto tra la non punibilità per il pagamento del debito tributario e l'accesso al rito del "patteggiamento"*, in *Cass. pen.*, 6, 2020, p. 2448; A. FOTI, *Pagamento del debito tributario prima dell'apertura del dibattimento: causa di non punibilità o accesso al patteggiamento?*, in *Dir. & Giust.*, 2019, 212, p. 11.

¹⁵ A. INGRASSIA, *Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata): iniezioni di irrazionalità nel sistema penale tributario*, in *Dir. pen. proc.*, 3, 2020, p. 316.

un risparmio d'imposta, sulla cui base determinare le somme da versare all'erario.¹⁶

In questo senso si è recentemente pronunciata la stessa Cassazione, 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 d. lgs. 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 d. lgs. 74/2000, la cui consumazione infatti prescinde dall'evasione d'imposta.¹⁷

3. Come anticipato in apertura, la pronuncia in epigrafe si pone in aperto contrasto con la sentenza da ultimo citata.

3.1. La Suprema Corte veniva adita dal Procuratore Generale presso la Corte di Appello di Perugia con ricorso *per saltum* avverso la sentenza ex art. 444 c.p.p. del Giudice per le indagini preliminari, con la quale veniva applicata all'imputato la pena di 8 mesi di reclusione per il reato ex artt. 81 c. p. e 8 d.lgs. 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* d.lgs. 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, d.lgs. 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.

3.2. La Suprema Corte ha accolto il ricorso.

In primo luogo, i giudici di legittimità ricordano come, secondo la giurisprudenza, in tema di reati tributari, la preclusione al patteggiamento posta dall'art. 13-*bis*, comma 2, d.lgs. 74/2000 per il caso di mancata estinzione del debito tributario prima dell'apertura del dibattimento operi

¹⁶ In questi termini C. SANTORIELLO, *Omessa o infedele dichiarazione: applicabile il patteggiamento dopo il pagamento del debito fiscale*, in *Fisco*, 4, 2020, p. 1-367.

¹⁷ Cass. pen., sez. III, 17 gennaio 2022, n. 1582.

solo con riguardo ai più gravi reati dichiarativi di cui agli artt. 2, 3, 4 e 5, richiamati dall'art. 13, comma 2, dello stesso decreto, dal momento che, in tali ipotesi, l'integrale pagamento del debito effettuato prima del predetto termine, ma 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, vale solo a ridurre il disvalore penale del fatto e non esclude la punibilità. Viceversa, la preclusione non opererebbe per i reati di omesso versamento di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, richiamati dall'art. 13, comma 1, per i quali l'estinzione del debito determina la non punibilità e, quindi, non può valere quale condizione per accedere al patteggiamento.¹⁸

La Corte, quindi, sottolinea come l'art. 13-*bis* d.lgs. 74/2000 preveda 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.

Il Supremo Collegio rileva che l'emissione delle fatture per operazioni inesistenti genera il debito tributario perché l'art. 21, comma 7, d.P.R. 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»*. L'interpretazione è peraltro confermata da copiosa giurisprudenza tributaria.¹⁹

Poiché 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, i giudici di legittimità ne traggono la conclusione 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, come previsto dall'art. 13-*bis*, comma 2, d.lgs. 74/2000.

La Corte pertanto conclude dichiarando superati gli orientamenti della giurisprudenza precedente e affermando il principio di diritto secondo cui *«la preclusione al patteggiamento posta dall'art. 13-*bis*, comma 2, d.lgs. 74/2000 per il caso di mancata estinzione del debito tributario prima*

¹⁸ Nello stesso senso, Cass. pen., sez. III, 12 gennaio 2021, n. 9083.

¹⁹ *Ex multis* Cass. civ., sez. trib., 22 ottobre 2019, n. 26983.

dell'apertura del dibattito opera anche con riferimento all'art. 8 d.lgs. 74/2000».

4. In calce all'analisi della sentenza in epigrafe, sia consentito di annotare qualche breve riflessione.

4.1. Il fulcro nodale attorno al quale ruota l'intera problematica del limite di accesso al patteggiamento per l'art. 8 d. lgs. 74/2000 risiede nel significato da attribuire, nell'ambito dell'art. 13-*bis* d. lgs. 74/2000, alla locuzione "debiti tributari".

Indubbio, infatti, è che l'emissione di una fattura, ancorché falsa, comporti l'insorgenza dell'obbligo di versare l'IVA in essa indicata. L'art. 21, comma 7, d.P.R. 633/1972 è inequivocabile nello statuire che, in caso di emissione di fatture per operazioni inesistenti, l'imposta sul valore aggiunto sia dovuta per l'intero ammontare indicato in fattura, e dunque si origini, nonostante la falsità del documento fiscale, un debito tributario.

La questione che si pone non è, dunque, se l'emissione di fatture per operazioni inesistenti sia circostanza idonea a generare un debito IVA (lo è pacificamente), quanto piuttosto se sia proprio a tal genere di debito che l'art. 13-*bis* si riferisce, oppure a qualcos'altro.

Orbene, fino alla pronuncia qui esaminata, dottrina e giurisprudenza – come visto *supra* – erano state concordi nel propendere per un'interpretazione che riconducesse il riferimento ai "debiti tributari" alla nozione di imposta evasa (a cui sommare, a mente dell'art. 13-*bis*, sanzioni e interessi). Con la conseguenza che, non producendo l'art. 8 d. lgs. 74/2000 alcun risparmio d'imposta in capo all'autore, la preclusione di cui all'art. 13-*bis* non era considerata applicabile al delitto di emissione di fatture per operazioni inesistenti, per il quale dunque non vi sarebbero stati motivi ostativi all'accesso al rito speciale di cui all'art. 444 c.p.p.²⁰

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.

²⁰ Si vedano, per dottrina e giurisprudenza, i già citati C. SANTORIELLO, *Omessa o infedele dichiarazione: applicabile il patteggiamento dopo il pagamento del debito fiscale*, cit., p. 1-367 e Cass. pen., sez. III, 17 gennaio 2022, n. 1582.

4.2. Come accennato in apertura al presente paragrafo, il tema a cui i giudici di legittimità hanno dato risalto è quello della corretta perimetrazione della nozione di “debiti tributari” nell’ambito dell’art. 13-*bis*, limitata al mero profitto del reato contestato (maggiorato di sanzioni e interessi) ovvero estesa a qualunque obbligazione erariale originata dalla condotta posta in essere.

Occorre fin da subito chiarire come una soluzione alla questione non possa pervenire dal dettato normativo. Il testo dell’art. 13-*bis* non fornisce infatti alcuna indicazione utile in tal senso, risultando compatibile con entrambe le interpretazioni.

Invece che affidarsi al dato letterale, pertanto, è più proficuo tentare di ricercare nella *ratio legis* della norma il corretto significato da attribuire alla locuzione “debiti tributari”. In questa direzione, importanti coordinate interpretative sono state fornite dalla succitata sentenza della Corte Costituzionale n. 95/2015.

In tale pronuncia, la Consulta ha chiarito – come già visto – che l’imposizione di un onere patrimoniale per l’accesso al patteggiamento con riferimento ai reati tributari è costituzionalmente legittima in virtù – tra le altre – del «*generale interesse pubblico (oltre che della persona offesa) all’eliminazione delle conseguenze dannose del reato, anche per il suo valore sintomatico del processo di ravvedimento del reo*», coniugato «*allo specifico interesse alla integrale riscossione dei tributi evasi*».

Rebus sic stantibus, la tesi che pare corretta è allora quella secondo cui per “debiti tributari”, nell’ambito dell’art. 13-*bis*, debbano intendersi solo quelli originati dai reati contestati quale conseguenza illecita derivante dai reati medesimi, e non anche ogni esposizione debitoria del contribuente-imputato nei confronti dell’erario, quand’anche latamente riferita al delitto tributario commesso. Ciò per le ragioni che seguono.

In primo luogo, la Corte Costituzionale sembra richiedere che l’onere patrimoniale imposto per l’accesso al patteggiamento sia direttamente correlato agli indebiti vantaggi fiscali conseguiti mediante la commissione dell’illecito fiscale penalmente rilevante, in quanto sono solo essi a costituire quelle «*conseguenze dannose del reato*» per la cui eliminazione sussiste l’interesse pubblico. L’omesso versamento dell’IVA originatasi dall’emissione di fatture per operazioni inesistenti, invece, è la conseguenza dannosa di un altro, diverso e autonomo illecito.

Che il debito IVA sorto in relazione alle fatture false emesse e rimasto inadempito non sia la conseguenza dannosa del reato di cui all’art. 8 è asserzione fondata su un’efficace considerazione. Segnatamente, non può non rilevarsi come il debito tributario che sorge in ragione dell’emissione di una fattura per operazioni inesistenti sia frutto, sostanzialmente, di una *fictio iuris* operata dall’art. 21, comma 7, d.P.R. 633/1972. Pertanto, l’inadempimento costituisce sì un’offesa all’interesse erariale alla corretta e

tempestiva percezione dei tributi, ma solo in sé considerato, quale omesso versamento del dovuto, e non certo come conseguenza dannosa del reato di cui all'art. 8, il quale, a ben vedere, è anzi il presupposto di un'obbligazione nei confronti dello Stato che, se le fatture emesse fossero state corrette, non sarebbe sorta.

Peraltro, la circostanza che l'IVA sulle fatture false sia dovuta esclusivamente in virtù del dettato dell'art. 21, comma 7, d.P.R. 633/1972, e non per un sostanziale presupposto economico, espressivo di capacità contributiva, induce a ritenere che l'omesso versamento dell'imposta non possa valere quale limite all'accesso al patteggiamento per l'art. 8 d. lgs. 74/2000 anche in ragione della disparità di trattamento, fondata sulle condizioni economiche del reo, che verrebbe a generarsi. Occorre ricordare, infatti, come i soggetti attivi, nell'ambito del delitto di emissione di fatture per operazioni inesistenti, siano, sovente, meri prestanome, individui incapienti posti a capo di società cartiere. Soggetti, in altri termini, privi di qualunque disponibilità finanziaria, pertanto sprovvisti delle risorse necessarie per assolvere un debito IVA originatosi solo in virtù dell'art. 21, comma 7, d.P.R. 633/1972, e dunque, tendenzialmente, senza che l'IVA sia stata incassata.

Si noti poi che, considerando l'IVA dovuta sulle fatture false un debito tributario riferito al reato di cui all'art. 8, il limite di accesso al patteggiamento di cui all'art. 13-*bis* non costituirebbe un incentivo – con le parole della Corte Costituzionale – al «*processo di ravvedimento del reo*». Infatti, il ravvedimento presuppone un previo comportamento illecito e si manifesta in un successivo atteggiamento volto a riparare le conseguenze dannose di tale comportamento. L'adempimento del debito IVA sorto in relazione alle fatture false, invece, non è di per sé espressivo di alcun tipo di resipiscenza in capo al reo, costituendo invece un ulteriore e autonomo obbligo. In altri termini, la preclusione all'accesso al patteggiamento in caso di mancato pagamento del debito in parola non rappresenta uno sprone al ravvedimento rispetto a una pregressa condotta illecita, quanto piuttosto un monito, in funzione preventiva (per non dire minatoria), a non commettere anche la diversa e ultronea violazione dell'omesso versamento dell'IVA. Se una simile finalità possa giustificare l'apposizione di limiti all'accesso al rito speciale ex art. 444 c.p.p., è un tema su cui forse si renderebbero necessari nuovi chiarimenti da parte della Corte Costituzionale.

4.3. In ogni caso, al di là di valutazioni relative alla legittimità costituzionale dell'interpretazione estensiva del concetto di "debiti tributari" nell'ambito dell'art. 13-*bis* d. lgs. 74/2000, vi sono poi anche considerazioni di matrice logico-sistematica che fanno propendere per una perimetrazione più stringente della locuzione di cui si discute.

Giova ricordare come l'art. 13-*bis*, comma 2, tecnicamente, non preveda direttamente la subordinazione dell'accesso al patteggiamento all'estinzione

dei debiti tributari. Leggendo il testo della norma, infatti, ci si avvede che, ai sensi della disposizione *de qua*, l'applicazione della pena *ex art. 444 c.p.p.* può essere chiesta dalle parti «*solo quando ricorra la circostanza di cui al comma 1*». Comma 1 che, sì, richiede l'estinzione dei debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, ma in tal caso configura una circostanza attenuante ed esclude l'applicabilità delle pene accessorie di cui all'art. 12.

Ora: ammettendo l'opinione espressa dai giudici di legittimità nella sentenza in epigrafe, si deve necessariamente trarre la conclusione che, se il patteggiamento per l'art. 8 è precluso qualora non si versi l'IVA dovuta sulle fatture false emesse, allora, nella diversa ipotesi in cui l'emittente corrisponda l'imposta dovuta *ex art. 21 dell'art. 21, comma 7, d.P.R. 633/1972*, questi beneficerà dell'attenuante prevista dall'art. 13-*bis*, comma 1, d. lgs. 74/2000. L'esito interpretativo a cui si perviene non pare tuttavia condivisibile. In particolare, non può non osservarsi come il pagamento dell'IVA dovuta sulle fatture false non incida in alcun modo sul disvalore della precedente condotta di emissione di dette fatture, costituente un reato primariamente diretto a consentire l'evasione altrui, non di certo a generare artificialmente un debito tributario per il solo gusto di non adempiervi. Non si vede, pertanto, per quale ragione l'adempimento di un autonomo obbligo, di per sé distinto dal reato che l'ha originato, dovrebbe offrire effetti premiali a chi il reato ha commesso al fine primario di consentire a terzi l'evasione, magari con l'intenzione fin da subito di corrispondere davvero l'IVA indicata in fattura, al precipuo scopo di non destare l'attenzione dell'Amministrazione finanziaria.

Se, dunque, come pare logico, il pagamento dell'IVA dovuta sulle fatture per operazioni inesistenti non potrà assurgere al ruolo di attenuante per il reato di cui all'art. 8, conseguentemente la sua mancata corresponsione non potrà precludere l'accesso al rito *ex art. 444 c.p.p.*

4.4. Da ultimo, si può osservare come, con la propria decisione, la Suprema Corte neghi l'accesso al patteggiamento in ragione di un inadempimento che, nel caso di specie, non costituisce di per sé reato, bensì un illecito non penale di omesso versamento IVA, relativo ad un ammontare che non costituisce evasione d'imposta rispetto al reato contestato.

Le problematiche scaturenti dall'interpretazione estensiva della nozione di debito tributario offerta dalla Corte risultano più evidenti qualora, diversamente dal caso concreto, si ipotizzi che l'omesso versamento dell'IVA abbia riguardato somme tali da integrare la soglia di punibilità *ex art. 10-ter d. lgs. 74/2000*.

Come visto ampliamento *supra*, per i reati di omesso versamento, la dottrina e la giurisprudenza maggioritarie (compresi gli stessi giudici di legittimità che si sono pronunciati con la sentenza qui annotata) disconoscono la

preclusione di cui all'art. 13-*bis*, comma 2, affermando quindi per tali delitti la possibilità di accedere al patteggiamento anche in mancanza del pagamento del debito tributario.

Se così è, la soluzione offerta dalla sentenza in epigrafe entrerebbe inesorabilmente in crisi nei casi in cui l'imposta derivante dalle fatture per operazioni inesistenti sia di ammontare superiore alla soglia di punibilità ex art. 10-*ter*. Il suo omesso versamento, infatti, costituirebbe motivo di preclusione al patteggiamento per l'art. 8, mentre non sarebbe ostativo all'applicazione della pena su richiesta delle parti per l'art. 10-*ter*, aprendo conseguentemente scenari inediti sul già annoso dibattito relativo al patteggiamento parziale.

Una opzione sarebbe, certo, escludere anche per l'art. 10-*ter* l'accesso al patteggiamento in caso di mancato pagamento dei debiti tributari, così da uniformare il trattamento riservato in caso di omesso versamento dell'imposta dovuta. Peraltro, una simile interpretazione trova l'avvallo di parte della dottrina, secondo cui *«qualora l'imputato di uno dei reati di cui all'art. 13, comma 1, d. lgs. 74/2000 (10-bis, 10-ter, 10-quater) paghi interamente il proprio debito tributario nei modi e nei tempi previsti dalla legge, beneficerà di una pronuncia di proscioglimento, mentre qualora non paghi, o comunque non estingua il debito nei modi previsti, andrà incontro alla preclusione sancita dall'art. 13-bis, comma 2, d. lgs. 74/2000 e, pertanto, non potrà patteggiare»*.²¹

La soluzione migliore, tuttavia, anche per le altre ragioni suesposte, sembrerebbe quella di escludere che l'IVA dovuta sulle fatture per operazioni inesistenti costituisca quel debito tributario rilevante ex art. 13-*bis*, comma 2, e dunque riconoscere come il suo mancato adempimento non precluda l'accesso al rito di cui all'art. 444 c.p.p. per l'autore del reato di cui all'art. 8.

²¹ A. PALASCIANO – G. PALASCIANO, *Profili di illegittimità costituzionale del patteggiamento subordinato al pagamento del debito tributario*, in *Fisco*, 4, 2020, p. 1-367.