

PENALE TRIBUTARIO

Non punibilità e integrale estinzione del debito tributario

di Luigi Ferrajoli

Ancora aperto il dibattito circa i presupposti che legittimano l'applicazione della **causa di non punibilità** prevista dall'[**articolo 13 del D.Lgs. 74/2000**](#).

Nel caso in questione, la Corte d'Appello di Milano aveva confermato la decisione assunta dal Tribunale di primo grado che aveva condannato l'imputato per il reato di omesso versamento IVA ex articolo 10-ter D.Lgs. 74/2000; l'imputato ha proposto ricorso in Cassazione contestando la violazione dell'[**articolo 13, comma 3, D.Lgs. 74/2000, articolo 2 c.p. e articolo 3 Cost.**](#); in particolare, si lamentava la **mancata applicazione della causa di non punibilità dell'articolo 13, comma 3, che secondo la Corte d'Appello** risulta essere limitata solo ai casi in cui il debito sia stato estinto prima dell'apertura del dibattimento e non risulterebbe applicabile, pertanto, ai procedimenti ancora in corso alla data dell'entrata in vigore del D.Lgs. 158/2015.

Il contribuente ha richiamato l'attenzione sulla *ratio* sottostante alla clausola di non punibilità stabilita nell'[**articolo 13, comma 3, D.Lgs. 158/2015**](#), ossia sul fatto che **l'effetto estintivo del pagamento del debito tributario prima dell'apertura del dibattimento fa venir meno l'offensività del comportamento** e quindi la ragione stessa all'irrogazione della sanzione per la condotta criminosa osservata.

La Corte di Cassazione, con la **sentenza n. 52640 del 20.11.2017**, accogliendo le rimostranze del contribuente ha evidenziato che *"in tema di reati tributari la causa di non punibilità contemplata dal D.lgs. 158/2015 articolo 13, come sostituito dal D.lgs. n. 158/2015 articolo 11 – per la quale i reati di cui al D.lgs. n. 74/2000 artt. 10bis, 10ter e 10quater 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 – è applicabile ai procedimenti in corso alla data di entrata in vigore del D.lgs. 158/2015, anche qualora alla data predetta, era già stato aperto il dibattimento"*.

La stessa pronuncia in commento sottolinea come sia necessario riconoscere una **parificazione degli effetti della causa di non punibilità** anche per i casi in cui sia stata superata la preclusione della dichiarazione di apertura del dibattimento per tutti i procedimenti che siano in corso al momento dell'entrata in vigore del D.Lgs. 158/2015. E ciò in quanto l'integrale pagamento del debito da parte del contribuente, non producendo più soltanto un mero effetto attenuante ma, determinando una **degradazione dell'illecito penale**, fa sostanzialmente venir meno la necessità di perseguire a finalità rieducativa - o risocializzante - attribuita alla sanzione penale dalla Costituzione ([**articolo 27, comma 3, Cost.**](#)).

Nello specifico, la Corte afferma che “*la diversa natura assegnata al pagamento del debito tributario, quale comportamento che non riguarda più soltanto l'attenuazione del trattamento sanzionatorio, ma la stessa punibilità, comporta che nei procedimenti in corso, anche se sia stato oltrepassato il limite temporale di rilevanza previsto dalla norma, l'imputato debba essere considerato nelle medesime condizioni fondanti l'efficacia della causa estintiva*”.

Così per tutti i procedimenti già in corso alla data di entrata in vigore del D.Lgs. 158/2015 il pagamento del debito tributario assume la medesima efficacia estintiva anche se intervenuto dopo la dichiarazione di apertura del dibattimento, **purché prima del giudicato**.

Quanto detto risulta già essere stato affermato da una precedente sentenza della Corte (**Cass. Pen. Sez. III 12.04.2017, n. 30139**) secondo la quale “*nei reati tributari la causa di non punibilità ex articolo 13, D.lgs. 74/2000, come modificato ad opera del D.lgs. 158/2015, trova applicazione ai fatti commessi precedentemente alla sua entrata in vigore e ai procedimenti in corso alla data di entrata in vigore del D.lgs. 158/2015, anche qualora, alla data predetta, era già stato aperto il dibattimento di primo grado, se i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, risultano essere stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche se a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie*”.

A fondamento di tale conclusione vi è il fatto che il **principio di uguaglianza**, tutelato a livello costituzionale, vietando trattamenti differenti per situazioni uguali, induce a ritenere che, sotto il profilo sostanziale, il pagamento del debito tributario debba produrre la **medesima efficacia estintiva** sia che avvenga prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, sia nei procedimenti in corso alla data di entrata in vigore del D.Lgs. 158/2015.

La causa sopravvenuta di non punibilità non presenta una connotazione meramente processuale, ma incide sulla rilevanza penale del comportamento contestato, eliminando l'offesa al bene giuridico tutelato dalla norma. Alla luce di tali considerazioni non si vede quale sia il motivo per ritenere che un **mero termine processuale** (inteso come la dichiarazione dell'apertura al dibattimento) possa precludere l'applicazione dell'articolo 13, D.Lgs. 74/2000 anche per i procedimenti in corso all'entrata in vigore del D.Lgs. 158/2015.

Master di specializzazione

**TEMI E QUESTIONI DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO 2.0
CON LUIGI FERRAJOLI**[Scopri le sedi in programmazione >](#)