

ACCERTAMENTO

Senza il pagamento dei debiti tributari niente patteggiamento della pena

di **Debora Mirarchi**

Convegno di aggiornamento

Accertamento e statuto del contribuente: novità e criticità della riforma

Scopri di più

Ai fini dell'applicazione della pena, in misura ridotta, **per effetto dell'ammissione al rito del patteggiamento**, occorre aver adempiuto **agli obblighi tributari** e, conseguentemente, **estinto tutti i relativi debiti**.

Principio, questo, che sembrava essere pacifico, stante il chiaro dettato normativo e la **ormai costante giurisprudenza di legittimità**, pronunciatasi sul punto.

Al contrario, il tema è tornato alla ribalta, con una recente sentenza della Corte di Cassazione, Sezione penale, n. 37939/2024, con la quale i giudici ribadiscono il **rapporto di dipendenza** intercorrente fra **l'applicazione della pena** su richiesta delle parti rispetto **all'adempimento dei debiti tributari**.

Per una prospettazione integrale della verità storica e un più **adeguato orizzonte fattuale** sulla scorta del quale i giudici di legittimità hanno deciso, si appalesa necessaria **una breve**, ma completa analisi, dei **fatti posti all'attenzione della Corte**.

La Procura Generale presentava ricorso per cassazione **avverso la sentenza emessa dal Giudice delle indagini preliminari**, il quale aveva applicato, su accordo delle parti, la **pena sospesa di 9 mesi di reclusione** per il reato di **dichiarazione fraudolenta** mediante **uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**, di cui all'[articolo 2, D.Lgs. 74/2000](#).

Come noto, l'[articolo 13-bis, comma 2, D.Lgs. 74/2000](#), così come introdotto dal D.Lgs. 158/2015, nella sua formulazione antecedente alla recente riforma (D.Lgs. 87/2024) richiedeva espressamente, per l'applicazione della pena in misura ridotta anche ai delitti tributari, ai sensi dell'[articolo 444 c.p.p.](#) (c.d. "patteggiamento"), **l'estinzione dei debiti fiscali**, mediante **integrale pagamento degli importi** dovuti anche **con ravvedimento operoso** o a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento **previste dalle norme tributarie**.

In altri più specifici termini, in materia di delitti tributari, l'applicazione della pena, ai sensi

dell'articolo 444 c.p.p., può essere disposta solo allorquando **ricorra la circostanza** di cui all'[articolo 13, comma 1, D.Lgs. 74/2000](#), ovvero sia in caso di intervenuta **estinzione dei debiti tributari**, mediante **l'integrale pagamento degli importi dovuti prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado**.

Tale norma **non trova applicazione per i reati di dichiarazione infedele** ([articolo 4, D.Lgs. 74/2000](#)), **omessa dichiarazione** ([articolo 5, D.Lgs. 74/2000](#)), **omessi versamenti** ([articoli 10 bis e 10 ter, D.Lgs. 74/2000](#)) o **indebita compensazione** ([articolo 10 quater, D.Lgs. 74/2000](#)).

Su tale punto, la Procura generale “costruisce” **l'impugnativa avverso la sentenza**, lamentando il vizio del **decisum per inosservanza della disposizione**, di cui all'[articolo 13-bis, comma 2, D.Lgs. 74/2000](#).

Altra censura formulata dall'accusa, riguardava la **mancata applicazione**, da parte della gravata sentenza, della **confisca per equivalente**, obbligatoria anche in ipotesi di sentenza di applicazione della pena ex art. 444 c.p.p.

La Corte di cassazione, con la sentenza in commento, **accoglie integralmente le eccezioni formulate dalla Procura**, affermando **l'illegalità della pena comminata dal giudice**.

La nozione di **pena illegale** riguarda la pena che, per specie ovvero per quantità, **non corrisponde a quella astrattamente prevista** per la fattispecie incriminatrice, con la conseguenza che, così come stabilita dal giudice, si colloca **al di fuori del sistema sanzionatorio**, come delineato dal Codice penale, con **conseguente natura di illegalità**.

In altri più specifici termini, chiarisce la Corte, la **pena illegale non corrisponde alla pena tipizzata**, ovvero sia prevista normativamente, **per assenza del presupposto di legge**.

Secondo la Corte, la decisione gravata **sintetizza gli aspetti caratterizzanti della pena c.d. illegale** per un duplice ordine di ragioni.

Nel caso in esame, precisa la Corte, la sentenza emessa dal GIP, in applicazione della pena su richiesta delle parti, è stata pronunciata in relazione al reato di cui all'articolo 81 cpv. c.p. e [articolo 2, comma 1, D.Lgs. 74/2000](#), in assenza di dimostrazione circa il **presupposto dell'adempimento dell'obbligazione tributaria**, con la conseguenza che non avrebbe potuto essere applicata **la diminuzione fino al terzo della pena**, per violazione del disposto del comma 2, dell'[articolo 13-bis, del citato D.Lgs. 74/2000](#), che ne **determina l'illegalità della pena**.

Ad analoghe conclusioni, si giunge anche con riferimento alla **mancata applicazione della confisca per equivalente**.

Secondo il giudice di legittimità, **il GIP**, pur avendo pronunciato sentenza di applicazione della pena per il reato, commesso in data successiva all'entrata in vigore della L. 244/2007, ha **omesso di provvedere sulla confisca per equivalente** relativamente al profitto del reato,

violando il chiaro disposto di cui all'[articolo 12-bis, D.Lgs. 74/2000](#), secondo cui nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti, a norma dell'[articolo 444 c.p.p.](#) per uno dei delitti aventi natura penal - tributaria, **è sempre ordinata la confisca dei beni**, che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a **persona estranea al reato** o a questo non direttamente riconducibile.

Al solo fine di completezza si precisa che, nelle ipotesi in cui non sia possibile procedere con la confisca di beni, si **aggrediscono altre disponibilità del reo**, per un **valore corrispondente a tale prezzo o profitto**.

Sulla base di tali assunti, la Corte di cassazione ha **annullato la sentenza impugnata senza rinvio**, con restituzione degli atti al Tribunale.

La sentenza, seppur di limitata portata innovativa, ha **l'indiscusso merito di aver confermato l'orientamento maggioritario** e motivato con maggiore incisività le ragioni sottese al garantismo difeso dalla **giurisprudenza di legittimità**.

La soluzione affermata dalla Corte, in effetti, **risolve in una situazione di perfetto equilibrio**, ovvero sia **l'esigenza della garanzia** del gettito erariale e la possibilità per il contribuente imputato di **accedere al rito del patteggiamento**, con conseguente possibilità di **beneficiare dello sconto di pena** ed eventualmente della **sospensione condizionale**.