

# Il pagamento del debito tributario non vale per tutti i concorrenti nel reato

La Cassazione rivede il proprio orientamento in sfavore dei soggetti coinvolti in reati tributari

/ Maurizio MEOLI

Il pagamento del **debito tributario** da parte di un concorrente (o di un terzo) di per sé non produce alcun effetto sugli altri concorrenti (o sull'autore) del reato tributario. Questa discutibile presa di posizione si ritrova nella sentenza n. [25227/2017](#) della Cassazione.

In esito alle novità del DLgs. 158/2015, talune ipotesi di pagamento del debito tributario sono assurde a vera e propria **causa di non punibilità** penal-tributaria. Ci si riferisce a quelle contemplate dal nuovo art. 13 del DLgs. 74/2000. L'originaria attenuante dell'art. 13, invece, ha trasmigrato nell'art. 13-*bis*, ai sensi del quale le pene per i reati tributari sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie 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, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

La dottrina, supportata dalle indicazioni della Relazione illustrativa del DLgs. 74/2000, ha sostenuto la natura "oggettiva" della attenuante, che troverebbe applicazione anche nel caso di pagamento effettuato da **persona diversa** dal soggetto attivo del reato ovvero da parte di uno solo degli eventuali concorrenti nel reato. Ciò in ragione del generico riferimento al pagamento del debito tributario, senza specificare se questo debba essere adempiuto dall'autore materiale del reato, nonché della circostanza che, avendo rilevanza anche i pagamenti effettuati con le procedure stabilite dalle norme tributarie, questi, quando l'evasione è relativa all'attività di enti, sono necessariamente compiuti da questi ultimi e non dall'autore materiale del reato. Le medesime conclusioni, tendenzialmente, sono state ribadite con riguardo alla ricordata nuova causa di non punibilità di cui all'art. 13-*bis* del DLgs. 74/2000.

La Suprema Corte, inoltre, ha mostrato di condividere l'evoluzione estensiva della rilevanza del risarcimento operato da terzi in relazione alla **analogia attenuante** di cui all'art. 62 n. 6 c.p. tutte le volte in cui l'imputato abbia conoscenza del pagamento e mostri la volontà di farlo proprio (*cf.* Cass. n. [23663/2013](#)). Sul tema la Relazione [28 ottobre 2015](#) dell'Ufficio del massimario della Cassazione, § 12, non ha preso posizione, limitandosi a sottolineare come si debba verificare se la nuova attenuante "godrà dello stesso inquadramento riservato – nella giurisprudenza di legittimità – alla attenuante di cui all'art. 62 n. 6 cod. pen., riconosciuta anche quando il risarcimento è effettuato da un terzo, anche se coreo, tutte le volte in cui questi ne abbia conoscenza e

mostri la volontà di farlo proprio".

Ora, però, il ricordato atteggiamento estensivo subisce una **brusca battuta d'arresto**. La Cassazione n. [25227/2017](#), infatti, ha stabilito che, ai fini dell'applicazione della attenuante in questione, in caso di concorso di persone del reato, non può condividersi la prospettata valenza oggettiva, con applicabilità anche laddove il pagamento venga effettuato da un terzo.

Ed invero, dal momento che a tale attenuante sono da riconoscere i **caratteri di quella comune** di cui all'art. 62 n. 6 c.p., devono valere i rilievi espressi in proposito dalla pronuncia della Cassazione a Sezioni Unite n. [5941/2009](#). E, quindi, in tema di concorso di persone nel reato, ove un solo concorrente abbia provveduto all'integrale risarcimento del danno, la relativa circostanza attenuante non si estende ai compartecipi, a meno che essi non manifestino una concreta e tempestiva volontà di riparazione del danno, ad esempio, rimborsando il complice più diligente o comunque dimostrando di aver avanzato una seria e concreta offerta di integrale risarcimento.

Ed infatti, le condotte previste in norme penali, salvo eccezioni espressamente indicate, devono essere **connotate da volontarietà**, osservando e conservando nel concreto il valore della locuzione impiegata dal legislatore. E quindi il "sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti", riferito ai debiti tributari, cui si riferisce il primo comma dell'art. 13-*bis*, per integrarsi, non può consistere **solo** nella **sussistenza dell'evento**, ma deve comprendere una volontà riparatoria.

Tanto più – prosegue la Suprema Corte – che la disposizione in esame si collega al successivo art. 14 del DLgs. 74/2000, che, nel prevedere la possibilità per l'imputato di reati tributari di "chiedere di essere ammesso a pagare, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, una somma, da lui indicata, a titolo di equa riparazione dell'offesa recata all'interesse pubblico tutelato dalla norma violata", si riferisce pur sempre ai "debiti indicati nell'articolo 13" (che sono del resto gli stessi di cui all'art. 13-*bis*, trattandosi pur sempre di "debiti tributari"), ove risultino estinti per prescrizione o per decadenza.

Dunque il "sono stati estinti" di cui all'art. 13-*bis* del DLgs. 74/2000 **non sarebbe locuzione neutra**, ma voce di segno positivo in funzione del grado di disvalore di cui lo specifico reato costituisce espressione, che richiede una volontà riparatoria, concretantesi, ad esempio, nel contributo, anche parziale, all'adempimento del debito tributario.