

I giudici di legittimità sposano la linea dura sull'accesso al rito speciale nei reati dichiarativi

# Patteggia chi estingue il debito

## Il pagamento va fatto prima dell'apertura del dibattimento

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE E  
GIULIA MARIA MENTASTI

**P**er le frodi fiscali e per le infedeli e omesse dichiarazioni, patteggia solo chi paga. Ma, a seconda del momento in cui si salda il debito, si aprono tre diverse ipotesi: non punibilità se si paga prima dell'accertamento; pena ridotta e accesso al patteggiamento quando si salda dopo l'accertamento, ma prima dell'apertura del dibattimento; strada sbarrata ad attenuanti e patteggiamento se si paga dopo l'accertamento e l'apertura del dibattimento.

È quanto emerge dalla sentenza della Cassazione penale n. 9216 del 4 marzo scorso, con cui la terza sezione, nell'aderire all'orientamento più rigoroso, ha precisato che per i reati tributari dichiarativi di cui agli artt. 2, 3, 4 e 5 dlgs 74/2000, ove non si verifici la causa di non punibilità, l'accesso all'applicazione della pena su richiesta delle parti di cui all'art. 444 c.p.p., ovvero al rito speciale del patteggiamento, è possibile solo quando, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, siano stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti.

**Il caso.** Il gip del Tribunale di Palermo aveva pronunciato sentenza di applicazione della pena su richiesta delle parti, cioè di patteggiamento, ai sensi dell'art. 444 c.p.p., per i reati di omessa dichiarazione di cui all'art. 5 dlgs 74/2000 contestati in relazione alle annualità di imposta 2017, 2018 e 2020. Il procuratore generale presso la Corte d'appello di Palermo aveva tuttavia proposto ricorso per Cassazione, lamentando la violazione di legge in relazione all'art. 13-bis dlgs 74/2000, che appunto disciplina l'accesso al rito speciale per i reati tributari. Il procuratore generale rilevava come, secondo il dettato normativo, fatte salve le ipotesi di cui all'art. 13, commi 1 e 2, del medesimo dlgs 74/2000, l'applicazione della pena per i delitti contestati, a norma della disposizione richiamata, è consentita solo ove ricorra l'intervenuta estinzione dei debiti tributari mediante integrale pagamento degli importi dovuti prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado. Nella specie, evidenziava come dagli atti non risultasse che tale condizione fosse stata soddisfatta, non essendo stato documentato al-

| Reati tributari e patteggiamento                         |   |
|--|---|
| <b>Condizioni per l'accesso al rito</b>                  | Come affermato da Cass. pen. 9216/2024, in tema di reati tributari, 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 solo con riguardo ai più gravi reati dichiarativi di cui agli artt. 2, 3, 4 e 5 (frodi fiscali, infedeli e omesse dichiarazioni); mentre non opera per i reati di cui agli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater (omessi versamenti e indebita compensazione di crediti non spettanti) per i quali l'estinzione del debito determina la non punibilità e quindi non può valere quale condizione per accedere al patteggiamento  |
| <b>Gli effetti dell'estinzione del debito tributario</b> | Come altresì affermato da Cass. pen. 9216/2024, nel caso di frodi fiscali, infedeli e omesse dichiarazioni, ove l'estinzione del debito tributario intervenga: <ul style="list-style-type: none"> <li>• prima dell'accertamento, troverà applicazione la previsione dell'art. 13 dlgs 74/2000 e non saranno punibili</li> <li>• dopo l'accertamento, ma prima dell'apertura del dibattimento, troverà applicazione la previsione normativa di cui all'art. 13-bis dlgs 74/2000, concedendo una diminuzione di pena sino alla metà e l'accesso al patteggiamento</li> <li>• dopo l'accertamento e l'apertura del dibattimento, sarà preclusa sia l'applicazione della causa di non punibilità, sia il riconoscimento dell'attenuante speciale e l'accesso al rito</li> </ul> |

cun pagamento degli importi dovuti con conseguente preclusione dell'accesso al rito richiesto.

**La questione giuridica.** La Suprema Corte si è trovata così a pronunciarsi nuovamente su un tema dibattuto, essendo stato dagli interpreti nel tempo messo in discussione se la locuzione di cui all'art. 13-bis comma 2, "fatte salve le ipotesi di cui all'art. 13, commi 1 e 2" (che disciplina i casi di non punibilità in seguito al pagamento del debito tributario), significhi semplicemente che, se il reato non è punibile, allora non v'è neppure ragione di discutere circa la possibilità di usufruire del rito alternativo (in tal senso cfr. Cass. pen. 47287/2019), oppure se possa essere intesa come volta a introdurre un'eccezione alla regola generale ed escludere dallo sbarramento dell'art. 13-bis comma 2 le fattispecie contemplate dall'art. 13, consentendo così per esse di patteggiare anche in permanenza del debito con l'erario (in tal senso cfr. Cass. pen. 48029/2019).

**La non punibilità.** La Cassazione ha ritenuto il ricorso fondato. Ha in particolare ricordato che ai sensi dell'art. 13, comma 2, dlgs n. 74/2000, la causa di non punibilità per i reati di frode fiscale, infedele e omessa dichiarazione di cui

agli articoli 2, 3, 4 e 5 si verifica solo quando i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, siano stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, e sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

**L'attenuante speciale.** Se tale causa di non punibilità non si verifica, ai sensi del comma 1 dell'art. 13-bis dlgs 74/2000, le pene per tali delitti sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'art. 12 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.

**Il patteggiamento.** Ai sensi del comma 2, per il delitto di

omessa dichiarazione di cui all'art. 5 dlgs 74/2000, così come per gli altri delitti dichiarativi, ove non si verifici la sopra descritta causa di non punibilità di cui all'art. 13, comma 2, l'accesso all'applicazione della pena su richiesta delle parti di cui all'art. 444 c.p.p. è possibile "solo quando ricorra la circostanza di cui al comma 1", cioè quando prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, siano stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, oppure se l'imputato ha avuto accesso al ravvedimento operoso, ma dopo che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali. Di conseguenza, in tema di reati tributari, 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 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 effet-

tuato 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, mentre non opera per i reati di omesso versamento di cui agli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater, richiamati dall'art. 13, comma 1, dlgs citato, per i quali l'estinzione del debito determina la non punibilità e, quindi, non può valere quale condizione per accedere al patteggiamento (Cass. pen., Sez. III, n. 9083/2021).

**Gli effetti del pagamento del debito.** La Cassazione ha evidenziato che possono porsi tre distinte ipotesi: 1) ove l'estinzione del debito tributario intervenga prima dell'accertamento, troverà applicazione la previsione dell'art. 13 dlgs 74/2000, e quindi le frodi fiscali, le infedeli e le omesse dichiarazioni non saranno punibili; 2) ove l'estinzione del debito tributario intervenga dopo l'accertamento, ma prima dell'apertura del dibattimento, troverà applicazione la previsione normativa di cui all'art. 13-bis dlgs 74/2000, concedendo una diminuzione di pena sino alla metà e l'accesso al patteggiamento; 3) ove l'estinzione del debito tributario intervenga dopo l'accertamento e l'apertura del dibattimento, sarà preclusa sia l'applicazione della causa di non punibilità, sia il riconoscimento dell'attenuante speciale, come anche il riconoscimento dell'attenuante di cui all'art. 62 n. 6 c.p., che contempla il risarcimento del danno (cfr. Cass. pen., Sez. III, n. 17015/2023), sia, infine, l'accesso al rito.

**La decisione della Suprema Corte.** In relazione al reato di omessa dichiarazione, gli Ermellini hanno ritenuto che non risultasse dalla sentenza, dagli atti e neanche dalla memoria difensiva il pagamento del debito tributario, sicché l'accesso al rito era precluso. Hanno inoltre ricordato come, secondo il costante orientamento della giurisprudenza, è illegale la pena determinata attraverso una riduzione per il patteggiamento non consentita per la mancanza dei presupposti richiesti dalla legge per l'accesso al rito speciale (cfr. Cass. pen., Sez. III, n. 552/2020). La Suprema Corte ha pertanto annullato senza rinvio la sentenza impugnata e disposto di trasmettersi gli atti al Tribunale di Palermo per l'ulteriore corso.