Convegno di studi
IL VOLTO ATTUALE DEL DIRITTO PENALE TRIBUTARIO TRA GIURISPRUDENZA COSTITUZIONALE E DI LEGITTIMITÀ
Milano, 25 ottobre 2022

REATI TRIBUTARI E RITI ALTERNATIVI: RECENTI ORIENTAMENTI GIURISPRUDENZIALI

Prof. Avv. Lucio CAMALDO
Docente di Diritto processuale penale
Università degli Studi di Milano
Socio del Centro di diritto penale tributario

PATTEGGIAMENTO

Art. 13-bis c. 2 d.lgs. n. 74/2000

Il patteggiamento **è condizionato** all'estinzione del debito tributario (comprese sanzioni amministrative e interessi), anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso, prima dell'apertura del dibattimento di primo grado (v. art. 13-bis c. 1 d.lgs. n. 74/2000)

L'accesso al patteggiamento è formalmente **precluso** all'imputato che non abbia estinto il debito tributario, comprensivo di sanzioni amministrative ed interessi, o che non abbia perfezionato un ravvedimento operoso

PATTEGGIAMENTO

Ratio della limitazione («prima dell'apertura del dibattimento di primo grado») → chiudere le porte a forme di ravvedimento che finiscano per rappresentare il risultato di un calcolo di convenienza, in funzione dell'andamento del dibattimento (C. III, 28.11.2013, n. 5457, CED 258019).

PATTEGGIAMENTO

La previsione del pagamento del debito tributario, quale condizioni per l'accesso al rito, comporta, per l'ipotesi della sua violazione, **la illegalità della pena applicata** dal giudice attraverso una diminuzione non consentita (C. III 10 luglio 2019, n. 552, CED 278014; C. III, 2.10.2019, n. 47287, CED 277898; sulla nozione di illegalità della pena v. S.U. 19 luglio 2018, n. 40986, CED 273934).

Secondo la giurisprudenza, la disposizione **ha natura processuale**, con conseguente applicazione anche ai fatti commessi anteriormente alla sua entrata in vigore [C. III 10 luglio 2019, n. 553, CED 278014].

C. COST. 95/2015

Nei confronti di questa disposizione è stata sollevata q.l.c., ma la Corte costituzionale l'ha dichiarata non fondata

Secondo la Corte, rientra nella discrezionalità legislativa la decisione di riconnettere al titolo del reato, e non soltanto alla pena edittale, trattamenti più rigorosi quanto all'accesso al rito alternativo → sindacabile soltanto qualora trasmodi nella manifesta irragionevolezza

Non è violato il principio di uguaglianza → le disposizioni che impongono oneri economici per il conseguimento di determinati risultati, sì che essi risultino in concreto più o meno accessibili a seconda delle condizioni economiche degli interessati, sono costituzionalmente illegittime soltanto allorché:

- i) compromettano l'esercizio di diritti costituzionalmente garantiti in favore della generalità dei consociati (quale, per es., l'accesso alla tutela giurisdizionale) ovvero
- ii) gli oneri risultino slegati da circostanze obiettive, sì da determinare irragionevoli situazioni di vantaggio o svantaggio.

Nessuna delle due circostanze ricorre, però, in questo caso:

- ii) la limitazione risponde a un evidente contro-interesse dello Stato alla integrale riscossione dei tributi evasi
- i) il diritto di difesa non è compromesso, posto che l'accesso al patteggiamento non costituisce condicio sine qua non per l'efficace tutela della posizione giuridica dell'imputato, tanto da essere esclusa, in concreto, per tutti i reati che non soddisfino i requisiti edittali

GIURISPRUDENZA

Cass., Sez. III, 1 agosto 2017, n. 38210:

aderisce alle posizioni della Corte costituzionale, ribadendo che «è manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 13, comma 2-bis, D.lgs. n. 74/2000, introdotto dal D.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, nella parte in cui subordina la presentazione della richiesta di patteggiamento alla integrale estinzione del debito tributario in relazione agli artt. 3, 10, 24 e 113 Cost., in quanto:

- non vulnera il nucleo del diritto di difesa, non potendo considerarsi la facoltà di accedere al rito alternativo una condizione indispensabile per la sua efficace tutela
- non rappresenta una limitazione della tutela giurisdizionale avverso la pretesa erariale, non essendo configurabile alcuna pregiudiziale tributaria e spettando esclusivamente al giudice penale il compito di accertare l'ammontare dell'imposta evasa
- né viola il diritto ad un equo processo ed a non essere giudicati o puniti due volte per lo stesso fatto, sancito dall'art. 6 Cedu, essendo piuttosto pienamente in linea con gli obblighi internazionali dello Stato.

GIURISPRUDENZA

La prevalente giurisprudenza di legittimità ritiene, invece, che:

«l'estinzione dei debiti tributari, comprese le sanzioni amministrative e gli interessi, mediante integrale pagamento degli importi dovuti prima dell'apertura del dibattimento, **non costituisce presupposto** di legittimità dell'applicazione della pena ai sensi dell'art. 13-bis del medesimo d.lgs., in quanto l'art. 13 della stessa normativa configura tale comportamento come causa di non punibilità dei delitti previsti dagli artt. 2, 3, 4, 5, 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, del medesimo decreto e il patteggiamento non potrebbe certamente riguardare reati non punibili»

V. Cass., Sez. III, 26.11.2019 n. 48029; 31.10.2020, n. 24589; 21.11.2019, n. 47287

GIURISPRUDENZA

La Cassazione valorizza la «clausola di riserva» contenuta nell'art. 13-bis comma 2 d.lgs. n. 74/2000 che testualmente fa salve le ipotesi di cui all'art. 13 comma 1 e 2 d.lgs. n. 74/2000 («cause di non punibilità»)

CAUSE DI NON PUNIBILITÀ

Art. 13 comma 1 d.lgs. n. 74/2000: con l'integrale estinzione del debito tributario, attraverso le speciali procedure conciliative e di adesione ovvero con il ravvedimento operoso intervenuti prima dell'apertura del dibattimento, l'imputato ottiene la declaratoria di non punibilità per i reati di cui agli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater comma 1 d.lgs. n. 74/2000

Art. 13 comma 2 d.lgs. n. 74/2000: per le fattispecie di cui agli artt. 2, 3, 4 e 5 d.lgs. n. 74/2000, se il presunto autore di uno di questi delitti tributari tiene una condotta resipiscente prima di aver avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o dei procedimenti penali, beneficerà della non punibilità

CAUSE DI NON PUNIBILITÀ

Una volta adempiuta, seppur tardivamente, l'obbligazione tributaria, viene meno l'interesse cognitivo e punitivo del precedente inadempimento.

Il processo penale si arresta per "perdita sopravvenuta" di finalità e l'offesa si ritiene neutralizzata da quella «controazione compensativa» del contribuente infedele, ma facoltoso, che accetta di soggiacere volontariamente alle sanzioni amministrativo-tributarie per prevenire il rischio di una ben più afflittiva pena all'esito dell'accertamento penale

CRITICHE

La disposizione dell'art. 13-bis c. 2 è stata criticata nella misura in cui riguarda tutti i delitti previsti dal d.lgs. n. 74/2000 («per i delitti di cui al presente decreto»), compresi quelli da cui il soggetto attivo non consegue un'evasione d'imposta (artt. 8 e 10).

Di qui la proposta riduzionistica di una parte della dottrina, così da non impedire in modo ingiustificato l'accesso al patteggiamento:

- per le ipotesi in cui il debito tributario non sussista (per es., nel caso di fattura poi non utilizzata dal beneficiario)
- o il cui pagamento dipende da un soggetto diverso dall'autore del reato (per es. dall'utilizzatore della fattura falsa)

Cfr. Cass. III 12 aprile 2019, n. 41133, CED 277979

CRITICHE

Ma la giurisprudenza più recente afferma che anche al delitto di cui all'art. 8 si applica la preclusione al patteggiamento ex art. 13-bis (v. **Cass. pen. Sez. III, 27 maggio 2022, dep. 5 luglio 2022, n. 25656, CED 283344**)

PUNTUALIZZAZIONI DELLA GIURISPRUDENZA [DIBATTITO ATTUALE]

A) Per i **delitti riscossivi** [art. 10-bis, 10-ter, 10-quater c. 1 d.lgs. n. 74/2000] in relazione ai quali l'integrale pagamento del debito tributario prima della dichiarazione di apertura del dibattimento configura una causa di non punibilità ai sensi dell'art. 13, c. 1, **la previsione dell'art. 13-bis c. 2 <u>non</u> trova applicazione** per l'accesso al patteggiamento [C. III 22.10.2019, n. 48029, CED 277466; C. III 12.04.2018, n. 38684, CED 273607]

- N. B. è la stessa norma a fare espressamente salve le cause di non punibilità di cui all'art. 13

PUNTUALIZZAZIONI DELLA GIURISPRUDENZA [DIBATTITO ATTUALE]

B) Con riferimento ai **delitti dichiarativi,** previsti dall'art. 13, c. 2 (artt. 2, 3, 4, 5 d.lgs. n. 74/2000), per i quali la causa di non punibilità impone il requisito ulteriore della spontaneità del ravvedimento, parte della giurisprudenza ha assunto un **analogo orientamento** [C. III 22 ottobre 2019 n. 48029, CED 277466; C. 23 novembre 2018, n 10800, CED 277418].

CRITICHE

In senso contrario, si è osservato che, per tali delitti, **un margine di applicabilità del limite per l'accesso al patteggiamento** può configurarsi nel caso in cui vi sia stato l'integrale pagamento del debito tributario prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, 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

In questo caso, infatti, la causa di non punibilità dell'art. 13, c. 2, non potrebbe operare [C. III 2.10.2019, n. 47287, CED 277897]

Per un commento: cfr. 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., 2020, fasc. 6, p. 2445.

CRITICHE

In dottrina si evidenzia lo «*scarso appeal*» dell'applicazione della pena su richiesta delle parti (v. L. Tavassi, 2021)

Una volta assolta la condizione d'accesso al rito (il pagamento del debito tributario con tanto di interessi e sanzioni amministrative), l'imputato beneficerebbe:

- ✓ soltanto della riduzione della pena fino ad un terzo
- ✓ dell'eventuale concessione della sospensione condizionale della pena (art. 163 c.p.)
- ✓ sempre che non ricorrano le condizioni di cui all'art. 12 comma 2-bis d.lgs. n. 74/2000, della mancata applicazione della confisca (art. 12-bis comma 2 d.lgs. n. 74/2000) di fatto surrogata dall'intervenuto pagamento
- ✓ senza nemmeno essere esonerato dalle spese processuali quando la pena in concreto superi i due anni di reclusione

RIFORMA CARTABIA

Nuovo art. 445 c. 1-bis c.p.p.

La sentenza prevista dall'art. 444, comma 2, anche quando è pronunciata dopo la chiusura del dibattimento, non ha efficacia e non può essere utilizzata a fini di prova nei giudizi civili, disciplinari, tributari o amministrativi, compreso il giudizio per l'accertamento della responsabilità contabile.

Se non sono applicate pene accessorie, non producono effetti le disposizioni di leggi diverse da quelle penali che equiparano la sentenza prevista dall'art. 444, comma 2, alla sentenza di condanna.

Salvo quanto previsto dal primo e dal secondo periodo o da diverse disposizioni di legge, la sentenza è equiparata a una pronuncia di condanna.

Ratio della riforma: incentivare il patteggiamento

GIUDIZIO ABBREVIATO

Se l'accusato richiede il giudizio abbreviato:

1. non dovrebbe risarcire anticipatamente il danno erariale per accedere al rito
2. potrebbe giocarsi la partita processuale, lasciando aperta la porta a una possibile assoluzione, mentre nel caso di condanna beneficerebbe comunque di una riduzione di pena secca di un terzo, della diminuzione dovuta ad un eventuale risarcimento volontario del danno, anche solo sotto forma di riconoscimento delle circostanze attenuanti generiche, oppure, nel caso in cui non avesse soddisfatto il credito vantato dall'erario, di una probabile confisca di minore entità perché parametrata proprio all'evasione di imposta determinata in via autonoma dal giudice penale

GIURISPRUDENZA

Nel caso in cui il procedimento sia definito con il **giudizio abbreviato** la giurisprudenza ritiene che il pagamento debba intervenire prima dell'inizio della discussione [C. III 28.11.2013, n. *5457*, *CED* 258019].

In quel momento potrebbe essere anche prodotta la documentazione attestante l'adempimento [C. II 2.10.1992, n. 4014, *CED* 195013].

RECENTI PUBBLICAZIONI

A. PASTA, *La politica del diritto della Corte di cassazione in tema di patteggiamento nei procedimenti per reati tributari*, in Cass. pen., 2022, fasc. 1, p. 346 ss.

L. TAVASSI, *Riti alternativi "ad effetti speciali" nella giustizia penale tributaria*, in Arch. pen., 2021, n. 3, p. 1 ss.

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., 2020, fasc. 6, p. 2445 ss.