



CAMMINO DIRITTO

Rivista di informazione giuridica
<https://rivista.camminodiritto.it>



ADEMPIMENTO DEL DEBITO TRIBUTARIO E REGIME TEMPORALE: TEMPUS REGIT ACTUM O RETROATTIVITÀ FAVOREVOLE?

Stabilire la natura sostanziale o processuale della causa di non punibilità dell'adempimento del debito tributario ex art. 13 del d.lgs. 74 del 2000 comporta conseguenze pratiche rilevanti, segnatamente in materia di regime temporale applicabile ai procedimenti pendenti alla data di entrata in vigore dell'istituto de quo.

di **Mauro Giuseppe Cilardi**
IUS/17 - DIRITTO PENALE
Articolo divulgativo - ISSN 2421-7123

Direttore responsabile
Raffaele Giaquinto

Publicato, Venerdì 28 Giugno 2019

Sommario: 1. La tutela penalistica degli interessi finanziari dello Stato; 2. Il T.U. reati tributari in una prospettiva sistematica; 3. L'adempimento del debito tributario e il principio di sussidiarietà secondaria della pena; 4. Ambito operativo dell'adempimento del debito tributario con particolare riferimento ai procedimenti pendenti la cui fase dibattimentale sia stata avviata; 4.1. La tesi della natura processuale dell'art. 13; 4.2. La tesi della natura sostanziale della norma; 5. Osservazioni conclusive.

1. La tutela penalistica degli interessi finanziari dello Stato.

Gli interessi finanziari rappresentano un bene giuridico fondamentale per l'ordinamento, in quanto consentono allo Stato di fornire alla collettività i beni, i servizi e le utilità di cui essa necessita.

Attraverso la riscossione dei tributi, infatti, l'ente pubblico riceve ricchezza dai contribuenti e la inserisce in un circuito virtuoso, in un'ottica di accrescimento del benessere sociale ed economico della comunità di riferimento (cd. Welfare State).

Conseguentemente, il bene giuridico in questione è oggetto di una tutela penalistica integrata, di matrice nazionale ed eurounitaria.

Al riguardo, giova ricordare che, pur non avendo il diritto unionale efficacia diretta nell'ordinamento nazionale in ambito penale, esso può imporre agli Stati membri di adottare misure idonee a contrastare, anche in chiave repressiva, fenomeni antisociali che ledono interessi di particolare risalto in un'ottica transfrontaliera^[1]. Uno di questi beni è certamente rappresentato dall'interesse finanziario dell'Unione Europea, come sancito dall'art. 325 T.F.U.E., in nome del quale gli Stati membri sono tenuti a reprimere le condotte offensive di tale tipologia di interesse mediante l'attuazione di misure dotate di un'effettività e di una dissuasività di livello almeno pari a quello corrispondente alle misure impiegate per combattere le frodi nazionali, in nome del principio dell'equivalenza dei rimedi interni e comunitari avverso condotte violative di interessi giuridici omogenei.

Nel diritto nazionale, rilievo alla materia tributaria è conferito dall'art. 53 della Carta Costituzionale, che pone in capo a ciascun consociato l'obbligo di concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva, secondo un meccanismo improntato ad indici di progressività.

Il presidio interno al sistema tributario non sarebbe, tuttavia, effettivo, qualora non operasse la minaccia della sanzione penale. Sul punto, si evidenzia che il legislatore

interviene in materia su un duplice piano, composto dall'effetto sinergico derivante dal combinato del codice penale e della legislazione speciale.

In primo luogo, si ricorda il reato di malversazione ai danni dello Stato, previsto dall'art. 316 bis cod. pen. e finalizzato a reprimere le frodi attuate non destinando i fondi ottenuti da un soggetto estraneo alla Pubblica Amministrazione alle finalità pubbliche per le quali sono stati erogati.

L'esigenza sistemica di semplificazione normativa ha indotto, inoltre, il legislatore penale a predisporre un corpus, interamente volto a disciplinare i reati afferenti il settore dei tributi e che oggi è rappresentato dal d.lgs. 74/2000 (nel prosieguo, Testo Unico reati tributari o T.U.).

2. Il T.U. reati tributari in una prospettiva sistematica.

Il T.U. reati tributari è permeato da una generale finalità conciliativa con il privato trasgressore, come emerge non soltanto dalla formulazione delle soglie di punibilità delle varie fattispecie delittuose, ma altresì dalla disciplina dettata dalla particolare circostanza attenuante di cui all'art. 14. In particolare, essa inerisce alla riparazione dell'offesa per i debiti estinti per prescrizione e decadenza e sta ad attestare due dati dirimenti.

Il primo è che l'interesse pubblico tutelato è vulnerato anche se il debito tributario è prescritto.

Allo stesso tempo, però, tale violazione può essere in parte riparata, se il reo paga una somma, commisurata alla gravità dell'offesa arrecata con il mancato pagamento del debito. Ciò conferma che l'interesse statale alla riscossione del credito evaso, seppur in misura inferiore all'importo dovuto, è, in realtà, prevalente rispetto all'esigenza ordinamentale di punire il colpevole.

Si tratta di una riflessione avvalorata dalle recenti modifiche introdotte nel T.U. dal d. lgs. n. 158 del 2015, che ha comportato una rivisitazione complessiva della materia.

In particolare, il nuovo art. 1 del T.U. definisce, compiutamente, gli elementi costitutivi dei delitti previsti nelle norme successive. La finalità sottesa alla norma si sostanzia nella necessità di favorire la migliore conoscibilità del precetto penale, in omaggio ad un'esegesi convenzionalmente orientata dell'art. 25, c. 2, Cost, in forza della quale la legge dev'essere formulata in modo tale che ne siano ragionevolmente prevedibili gli effetti^[2].

In questo modo, nel settore dei tributi, viene indirettamente perseguito un ulteriore vantaggio. Invero, potendo agevolmente conoscere il contenuto della legge, il contribuente è indotto a non evadere le imposte: si instaura così un rapporto di vicinanza dell'ordinamento nei confronti di ciascun membro della comunità alla quale le norme giuridiche si rivolgono.

La prevalenza dell'interesse statale alla riscossione dei tributi rispetto all'esigenza punitiva emerge con ancora più forza dalla nuova formulazione dell'art. 13, che disciplina una causa di non punibilità sopravvenuta, fondata sul pagamento del debito tributario.

3. L'adempimento del debito tributario e il principio di sussidiarietà secondaria della pena.

Deve sottolinearsi che l'art. 13 T.U. risponde ad una logica di sussidiarietà secondaria, in virtù della quale alla commissione del reato non segue la comminazione della pena, se il reo si attiva per riparare le conseguenze pregiudizievoli prodotte dal fatto antiggiuridico posto in essere, prima della definizione del giudizio^[3].

In particolare, il concetto di sussidiarietà nell'ambito penale è declinabile in due versanti, da cui prendono forma la sussidiarietà primaria e secondaria. Pur inerendo ambedue all'opportunità di applicare la pena, i due principi si differenziano per ciò che concerne l'ambito operativo.

La sussidiarietà primaria è, infatti, legata all'idea che si debba ricorrere all'ausilio della pena, solo se le sanzioni civili e amministrative risultano inadeguate a prevenire la commissione di fatti illeciti^[4]. Chiaramente, si tratta di una valutazione rimessa alla discrezionalità politica del legislatore, il quale è, però, vincolato al rispetto dei principi fondamentali sanciti dalla Costituzione, come la libertà personale (art. 13), che possono essere scalfiti solo se le condotte antiggiuridiche da reprimere sono suscettibili di offendere interessi aventi almeno pari rango costituzionale.

Un istituto esemplificativo del principio de quo è la causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto, di cui all'art. 131 bis cod. pen. La sua operatività dipende da una valutazione complessiva delle modalità della condotta e della esiguità del danno o del pericolo, alla luce della quale il giudice considera il fatto scarsamente offensivo e, dunque, immeritevole di pena.

La sussidiarietà secondaria opera, invece, in una sequenza logicamente successiva alla

sussidiarietà primaria, dipanandosi direttamente all'interno del sistema processuale. Nel dettaglio, una volta che sia prevista una fattispecie incriminatrice, l'ordinamento rinuncia a sanzionare il colpevole, a patto che egli realizzi comportamenti che si pongano in un'ottica antitetica rispetto al fatto lesivo compiuto.

È evidente che la sussidiarietà secondaria si ispiri ad una logica premiale e incentivante verso condotte di riparazione del danno cagionato dal reato, sull'implicito presupposto che il pregiudizio sia materialmente riparabile.

Inoltre, la sussidiarietà secondaria si inserisce in una logica deflattiva del contenzioso penale, giacché l'avvenuta riparazione del danno impedisce che il processo penale prosegua per l'accertamento del fatto di reato, con conseguente risparmio delle risorse pubbliche relative all'amministrazione della giustizia.

Rientra nella logica della sussidiarietà secondaria l'istituto previsto dall'art. 162 ter cod. pen., che introduce nell'ordinamento una causa di estinzione del reato, fondata sull'avvenuta riparazione del danno effettuata dall'imputato entro il limite temporale della dichiarazione di apertura del dibattimento.

Condivide il medesimo limite temporale e la medesima ratio di sussidiarietà secondaria la fattispecie di cui all'art. 13 del T.U., che integra una causa di non punibilità sopravvenuta.

Si tratta di una fattispecie mutuata dalla circostanza attenuante comune dell'integrale riparazione del danno, di cui all'art. 62, c. 1, n. 6) cod. pen., dalla quale però differisce perché, invece di mitigare il trattamento sanzionatorio, ne impedisce l'applicazione.

Dal punto di vista contenutistico, il primo comma esclude la punibilità dei reati di cui agli artt. 10 bis, 10 ter e 10 quater¹. di cui al T.U. reati tributari, se prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado i debiti sono estinti, insieme alle sanzioni amministrative e agli interessi, mediante integrale pagamento degli importi dovuti. Il secondo comma sancisce, invece, l'esclusione della punibilità per i reati di cui agli artt. 10 ter e 10-quater¹, se il debito viene integralmente pagato, a seguito di ravvedimento operoso o di presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione intervengano prima che l'autore abbia notizia dell'avvio di procedimenti penali o di attività di accertamento a suo carico. Il terzo comma, infine, stabilisce che, se prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito è in fase di estinzione mediante rateizzazione, è assegnato dal giudice un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo.

Emerge, dunque, l'ottica legislativa di sensibilizzare il trasgressore ad adempiere il debito tributario insoluto, di modo da favorire l'interesse nazionale al conseguimento dell'imposta evasa.

4. Ambito operativo dell'adempimento del debito tributario con particolare riferimento ai procedimenti pendenti la cui fase dibattimentale sia stata avviata.

Particolarmente dibattuto in dottrina e in giurisprudenza è, il campo applicativo della causa di non punibilità, giusta il limite a cui la norma ne subordina l'azionabilità: la dichiarazione di apertura del dibattimento.

È opportuno sottolineare che non sussistono impedimenti all'applicabilità dell'istituto nel caso in cui, al momento di entrata in vigore della riforma, il dibattimento non sia stato inaugurato.

Per ciò che concerne, invece, i procedimenti pendenti alla data di entrata in vigore della norma, per i quali sia già intervenuta la dichiarazione di apertura dibattimentale, si contrappongono in giurisprudenza due orientamenti^[5].

4.1. La tesi della natura processuale dell'art. 13.

La prima posizione ermeneutica considera il limite temporale dell'apertura del dibattimento un ostacolo insuperabile, sulla base di plurimi argomenti^[6].

Innanzitutto, l'esegesi letterale della norma consegnerebbe all'interprete un'inequivocabile certezza.

In secondo luogo, tale tesi evidenzia l'assenza di una disciplina transitoria - sul modello di quanto statuito nell'ambito della causa di estinzione del reato ex art. 162 ter cod. pen. - che consenta all'imputato di adempiere i debiti oltre il termine indicato, laddove quest'ultimo sia già spirato al momento dell'entrata in vigore della norma.

Viene, infine, valorizzata la natura processuale del limite temporale, da cui emergerebbe la matrice processuale della causa di non punibilità in questione. Conseguentemente, il regime temporale deve essere informato al principio del tempus regit actum, in forza del quale all'interno del processo gli atti sono regolati dalla legge in vigore al momento in cui devono essere adottati.

4.2. La tesi della natura sostanziale della norma.

Sul filone giurisprudenziale opposto si evidenzia che la causa di non punibilità di cui all'art. 13 si ispira ad una logica di sussidiarietà secondaria della pena, ossia a valutazioni di carattere politico-criminale. Se ne deduce, pertanto, che non è così scontata la sua riconduzione nell'ambito dell'ordinamento processual-penalistico.

Inoltre, pur essendo connesso a dinamiche processuali, deve sottolinearsi che la previsione del limite temporale è funzionale ad agevolare l'adempimento del debito e, dunque, la riscossione statale del tributo, con contestuale ravvedimento del reo. La circostanza che tale termine coincida con l'apertura del dibattimento si ispira a mere contingenze pratiche, legate all'esigenza, avvertita dal legislatore, di non disperdere il materiale probatorio raccolto durante lo svolgimento della fase dibattimentale.

Tuttavia, costituirebbe violazione del principio di ragionevolezza applicare due regimi temporali differenti a seconda che il termine sia ricollegato o meno alle dinamiche processuali, in quanto la funzione che esso assolve è sempre la stessa e, dunque, il termine si qualifica sempre come requisito strutturale della fattispecie.

In altre parole, la necessità che le prove raccolte rimangano integre non costituisce una ragione valida e sufficiente per derogare a un principio espressamente sancito dall'ordinamento giuridico nazionale e riconosciuto dalla Corte di Strasburgo: la retroattività della legge penale favorevole.

Si tratta di uno dei canoni fondamentali della materia penalistica, in virtù del quale, se dopo la commissione del reato sopravviene una norma che migliora il trattamento sanzionatorio, questa deve essere applicata in via retroattiva, in deroga al principio della natura irretroattività della legge ex art. 11 Preleggi cod. civ.

La retroattività della lex mitior trova il suo naturale limite nella sentenza passata in giudicato, come sancito espressamente dall'art. 2, comma 4, cod. pen. e costantemente asserito dalla giurisprudenza della Corte Edu, che trae il principio in questione da una lettura garantista dell'art. 7 CEDU, il quale fa testualmente riferimento ai soli principi di legalità e di irretroattività sfavorevole.

Milita per l'interpretazione in chiave sostanzialistica dell'art. 13 T.U. anche l'obiettivo di deflazione al quale l'istituto è piegato e che non sarebbe correttamente perseguito, qualora non fosse possibile applicare la norma ai processi in corso, che si trovano nella fase successiva all'apertura del dibattimento.

Le considerazioni da ultimo espresse sono state fatte proprie dalla III Sezione Penale della Cassazione, nell'ultimo arresto giurisprudenziale registrato in materia^[7].

Riconoscendo, quindi, la natura sostanziale della norma, il giudice nomofilattico ha statuito l'applicabilità della causa di non punibilità ai procedimenti pendenti alla data di inizio della riforma, anche qualora la fase dibattimentale sia già stata aperta, purché l'integrale pagamento del debito tributario avvenga entro il passaggio in giudicato della sentenza^[8].

5. Osservazioni conclusive.

È doverosa una precisazione: l'eccessiva ampiezza temporale del limite del giudicato è suscettibile di vulnerare la funzione incentivante, rieducativa e deflattiva, che caratterizzano la causa di non punibilità in questione.

Si tratta di un rischio che il legislatore del 2017 ha considerato e saggiamente evitato, con riferimento alla particolare causa di estinzione del reato di cui all'art. 162 ter cod. pen. Al riguardo, la disciplina transitoria esclude, espressamente, che il giudice possa concedere un termine al condannato per realizzare le condotte riparatorie, se la richiesta avvenga durante il giudizio di legittimità.

In tal modo, l'ordinamento compone un equilibrio tra due opposte esigenze: da una parte, il rispetto della retroattività favorevole e dall'altra, il perseguimento della funzione propulsiva connaturata alla causa di estinzione in questione.

Note e riferimenti bibliografici

^[1] Per un'analisi del ruolo del diritto europeo nel sistema giuridico delle fonti nazionali, si vedano: R. Galli, Nuovo corso di diritto penale, Cedam, Milano, 2017, 6-11; A. Salerno, Il sistema del diritto penale, I principi generali del diritto penale, II ed., Dike giuridica, Roma, 2017, 52-61.

^[2] L'orientamento granitico della Corte europea dei diritti dell'uomo interpreta il principio di legalità ex art. 7 CEDU, nel senso che la fonte normativa, che prevede il reato e la pena, deve essere non solo accessibile per il singolo cittadino, ma altresì prevedibile, ossia formulata in modo tale da ridurre al massimo la discrezionalità del giudice nell'applicazione della legge. I destinatari del precetto devono, in altre parole, essere posti nelle condizioni di prevedere ragionevolmente gli effetti giuridici derivanti dalla

fattispecie di reato, in modo da autodeterminarsi consapevolmente. Si consideri, in proposito, la recente sentenza De Tommaso c. Italia, pronunciata dalla Grande camera della Corte Edu il 23 febbraio 2017 e oggetto di approfondimento in: F. Viganò, La Corte di Strasburgo assesta un duro colpo alla disciplina italiana delle misure di prevenzione personali, in penalecontemporaneo.it, 3/2017.

[3] In proposito, G. Cocco, La difesa della punibilità quale elemento autonomo del reato, in penalecontemporaneo.it, 3/2014 afferma che la previsione di cause di non punibilità sopravvenuta consente non soltanto di limitare l'applicazione della pena a fatti gravemente lesivi, ma permette altresì la reintegrazione in forma specifica del bene giuridico protetto dalla fattispecie di reato. In quest'ottica, è evidente che l'art. 13 sia diretto ad agevolare la riscossione delle imposte non versate.

[4] Ex multis: G. Fiandaca, F. Musco, Diritto penale, parte generale, VIII edizione, Zanichelli, Bologna, 2019; G. Marinucci, G. Dolcini, G. L. Gatta, Manuale di diritto penale, parte generale, VII edizione, Giuffrè, Milano, 2018.

[5] Per un approfondimento della questione, A. Termine, Il nuovo art. 13 d. lgs. 74/2000: ragionevole una deroga alla retroattività in bonam partem?, in penalecontemporaneo.it, 2017, 11.

[6] V. Cass. pen., III, 15 giugno 2017, n. 30139.

[7] Cass. Pen, III, 1 agosto 2018, n. 37083.

[8] Deve precisarsi che, nella vicenda concreta, il giudice di terzo grado ha ritenuto che il pagamento del debito rilevasse ai fini dell'applicazione dell'art. 13 bis d. lgs. 74/2000, che prevede la riduzione delle pene fino alla metà, nel caso di adempimento. Si tratta, tuttavia, di una conclusione logicamente estensibile all'ambito applicativo dell'art. 13. Per una disamina della pronuncia si veda L. Rovini, La Cassazione torna sulla retroattività della lex mitior in relazione all'adempimento del debito tributario (art. 13 e 13-bis d. lgs. 74/2000), in penalecontemporaneo.it, 10/2018.