

Osservatorio sulla Corte di cassazione

Giudizio abbreviato

La decisione

Giudizio abbreviato - Attenuante del pagamento del debito tributario - Termine - Prima dell'inizio della discussione - Giudizio abbreviato "non condizionato" - Ammissione della prova del pagamento (C.p.p. art. 438; D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 13).

Il termine «prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado», indicato dall'art. 13 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, entro il quale deve essere effettuato il pagamento del debito tributario per ottenere il riconoscimento della relativa attenuante, coincide nel giudizio abbreviato con «l'inizio della discussione» (nel caso di specie, tuttavia, trattandosi di giudizio abbreviato "non condizionato", l'attenuante non è stata riconosciuta per l'incompatibilità del rito con la richiesta di ammissione della prova del pagamento).

CASSAZIONE PENALE, SEZIONE TERZA, 4 febbraio 2014 (ud. 28 novembre 2013) - TERESI, *Presidente* - ANDREAZZA, *Relatore* - POLICASTRO, *P.G.* (conf.) - Mauro, *ricorrente*.

Il commento

Giudizio abbreviato "non condizionato" e attenuante ex art. 13 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74: un connubio in cerca di specifiche regole di convivenza

SOMMARIO: 1. Premessa. - 2. Le controverse tempistiche del rito abbreviato all'incrocio con quelle relative all'attenuante ex art. 13 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74. - 3. La peculiarità della circostanza attenuante del «pagamento del debito tributario» ... - 4. (*Segue*) ...e la sua incidenza nel quadro delle preclusioni istruttorie del rito abbreviato "non condizionato". - 5. Ulteriori argomenti favorevoli all'applicazione dell'attenuante tardivamente richiesta nel giudizio abbreviato "semplice".

1. Premessa

Nell'ambito del giudizio abbreviato "semplice", l'imputato - chiamato a rispondere del reato di cui all'art. 4 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 - chiedeva il riconoscimento dell'attenuante ex art. 13 dello stesso d.lgs., legata al pagamento del debito di imposta, avendo però eseguito tale adempimento solo prima dell'udienza di discussione. Il diniego da parte dell'organo di prima istanza, confermato dalla Corte di appello, si basava sulla tardività del versamento, che avrebbe dovuto essere effettuato prima dell'ordinanza di ammissione al rito abbreviato. L'emanazione di questo provvedimento, ad avviso dei

giudici di merito, corrisponderebbe infatti – nel rito abbreviato – al momento dell’“apertura del dibattimento”, ai sensi dell’art. 13, co. 1, d.lgs. n. 74 del 2000.

La Corte di cassazione, pur condividendo la mancata concessione dell’attenuante, ha riscontrato l’«*erroneità del percorso ermeneutico*» seguito e ha, invece, giustificato il rigetto della domanda per via delle preclusioni istruttorie proprie del rito abbreviato “non condizionato”: di conseguenza, ha ritenuto di rettificare la motivazione, a norma dell’art. 619, co. 1, c.p.p. Tuttavia, proprio tenendo conto di siffatta erroneità, la Suprema Corte ha dichiarato ammissibile il ricorso, per la non manifesta infondatezza della questione addotta, provvedendo *ex officio* a dichiarare l’intervenuta prescrizione del reato e annullando senza rinvio la sentenza impugnata¹.

Al di là della declaratoria di estinzione del reato, la sentenza merita attenzione per le questioni che incidentalmente affronta. Avendo riguardo al principio di diritto in essa contenuto, sono almeno due i nodi interpretativi che, a prima vista, emergono. Il primo si incentra sulle tempistiche stabilite per il pagamento delle somme dovute, ai fini del riconoscimento dell’attenuante in seno al rito speciale prescelto. Il secondo attiene alle preclusioni derivanti dalla richiesta “semplice” di giudizio abbreviato e, di conseguenza, all’utilizzabilità dell’atto che comprova l’adempimento del debito tributario. A questi due temi – posti in evidenza rispettivamente dai giudici di merito e dalla Suprema Corte – se ne può aggiungere un altro, concernente gli aspetti peculiari della fattispecie di cui all’art. 13 d.lgs. n. 74 del 2000, i quali sono in grado di as-

¹ Il provvedimento si pone sulla scia di un consolidato orientamento ermeneutico riguardante i rapporti tra cause di inammissibilità dell’impugnazione e cause di non punibilità ai sensi dell’art. 129 c.p.p. Com’è noto, infatti, le Sezioni unite hanno enunciato il principio secondo il quale l’inammissibilità del ricorso per cassazione, per manifesta infondatezza dei motivi addotti, non consente il formarsi di un valido rapporto di impugnazione, precludendo pertanto la possibilità di rilevare o dichiarare le cause di non punibilità di cui all’art. 129 c.p.p. (tra le altre, v. Cass., Sez. un., 22 novembre 2000, De Luca, in *Mass. Uff.*, n. 217266). Tale principio è stato ribadito nel corso di un articolato itinerario interpretativo che prendeva le mosse dalla distinzione, tra cause di inammissibilità dell’impugnazione originarie e sopravvenute, che ha man mano perso rilievo (Cass., Sez. un., 11 novembre 1994, Cresci, 1994, in *Mass. Uff.*, n. 199903; Id., Sez. un., 30 giugno 1999, Piepoli, *ivi*, n. 213981; Id., Sez. un., 22 novembre 2000, De Luca, cit.; Id., Sez. un., 27 giugno 2001, Cavaleri, in *Mass. Uff.*, n. 219531, nonché Id., Sez. un., 22 marzo 2005, Bracale, *ivi*, n. 231164). Su questi temi che, per la loro ampiezza, non possono essere affrontati in questa sede, nell’ambito di una vasta letteratura, si segnalano CAPITTA, *La declaratoria immediata delle cause di non punibilità*, Milano, 2010, pp. 206 ss.; CIAVOLA, *Le Sezioni unite superano la tradizionale distinzione tra cause di inammissibilità originarie e sopravvenute e pongono un importante freno alla prassi dei ricorsi manifestamente infondati e pretestuosi*, in *Cass. pen.*, 2001, 2988 ss.; MARANDOLA, *Sul rapporto tra inammissibilità dell’impugnazione ed immediata declaratoria di determinate cause di non punibilità*, *ivi*, 1995, 3302 ss.; SPANGHER, *Impugnazione inammissibile e applicabilità dell’art. 129 c.p.p.*, in *Dir. pen. proc.*, 1995, 569 ss.; volendo, v. PARLATO, *Inammissibilità «originaria» dell’impugnazione ed estinzione del reato per morte dell’imputato*, in *Giur. mer.*, 2005, 403 ss.

sumere rilievo per il riconoscimento dell'attenuante. Tali aspetti, non compiutamente considerati nella decisione in commento, si proiettano infatti sul piano processuale, suggerendo soluzioni alternative a quelle adottate.

2. Le controversie tempistiche del rito abbreviato all'incrocio con quelle relative all'attenuante ex art. 13 d.lgs. n. 74 del 2000

Le tempistiche relative al giudizio abbreviato hanno da sempre suscitato problemi ermeneutici, dovuti alla scarsa chiarezza del dato positivo che le disciplina. Ad esempio, nella prassi è venuta in risalto una questione riguardante l'individuazione del termine per la richiesta di accesso al rito abbreviato. Nell'interpretare l'art. 438, co. 2, c.p.p., secondo il quale quest'ultima può essere proposta «*fino a che non siano formulate le conclusioni*» ex artt. 421 e 422 c.p.p., la giurisprudenza si è divisa in due orientamenti che indicano, rispettivamente, il momento antecedente alle conclusioni del p.m.² e quello che precede la chiusura dell'intera fase della discussione³. Dalle diverse soluzioni derivano conseguenze di rilievo, anche in relazione alla consistenza del materiale istruttorio da utilizzare nel procedimento speciale su richiesta "semplice". L'instaurazione ritardata del rito, infatti, può implicare l'inserimento nel panorama decisionale di ulteriori elementi probatori, specie in chiave difensiva, *in limine* rispetto all'epilogo dell'udienza. Chiamate a dirimere il contrasto⁴, le Sezioni unite hanno di recente mostrato di prediligere il secondo tra i due indirizzi, meno rigoroso, specificando però che – nei procedimenti a carico di più soggetti – il termine ultimo per la proposizione della richiesta di giudizio abbreviato, nel corso dell'udienza preliminare, corrisponde alla «*formulazione delle conclusioni da parte del difensore di ciascun imputato*»⁵. Rispetto a queste difficoltà interpretative, ora risolte mediante l'intervento delle Sezioni unite, nel caso in esame hanno prevalso ulteriori ragioni di incertezza, concernenti il termine che limita il riconoscimento della sopraindicata attenuante: essa, infatti, presuppone il pagamento del debito di imposta «*prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado*» (ai sensi

² Per questo indirizzo, minoritario ma recente, v. Cass., Sez. III, 31 marzo 2011, T. e altri, in *Mass. Uff.*, n. 250009.

³ Per questo orientamento – prevalente, seppure ultimamente superato da alcune pronunce (v. CABIALE, *Rimessa alle Sezioni unite una rilevante questione sul termine per la richiesta di giudizio abbreviato*, in www.penalecontemporaneo.it) – fondato sul *favor* per «*per ogni forma di definizione anticipata del processo*» (Cass., Sez. I, 19 febbraio 2009, Confl. comp. in proc. Iervasi, in *Mass. Uff.*, n. 243041), tra le altre, Cass., Sez. I, 14 novembre 2002, Tinnirello e altro, *ivi*, n. 223251; Id., Sez. I, 23 marzo 2004, Confl. comp. in proc. Marzocca e altri, *ivi*, n. 227761; nonché, Id., Sez. I, 19 febbraio 2009, Confl. comp. in proc. Iervasi, cit.

⁴ Cass., Sez. IV, 16 gennaio 2014, Frija, in www.penalecontemporaneo.it. Al riguardo: CABIALE, *Rimessa alle Sezioni unite*, cit.

⁵ Cass., Sez. un., 27 marzo 2014, Frija (informazione provvisoria), in www.penalecontemporaneo.it.

dell'art. 13, co. 1, d.lgs. n. 74 del 2000). Calibrato sulle sequenze del procedimento "ordinario", tale termine richiede necessari adattamenti in caso di instaurazione di un rito speciale. In particolare, le connotazioni del giudizio abbreviato – privo della fase dibattimentale – possono disorientare l'interprete. Una volta escluso che l'accesso al rito debba *tout court* precludere l'applicazione della circostanza (e parimenti scartata l'idea che nel giudizio abbreviato essa sia svincolata da limiti temporali per il pagamento)⁶, si è cercato di adeguare in via ermeneutica la scadenza alle fattezze del procedimento, facendola coincidere con il momento prima della dichiarazione di ammissione al rito abbreviato (considerata come "apertura del dibattimento"), oppure con quello antecedente all'inizio della discussione. Tra queste due opzioni, è la prima a penalizzare maggiormente le aspettative dell'imputato: accolta dai giudici di merito con l'intento di non tradire il dato letterale, nel caso di specie essa giustificerebbe *ab initio* il diniego dell'attenuante. Guardata con favore nel provvedimento che si commenta, la seconda opzione troverebbe invece fondamento nella *ratio* del termine, volta – secondo la Corte di cassazione – a valorizzare un adempimento spontaneo e non indotto da un andamento processuale poco propizio. È una ricostruzione che poggia su una premessa: allude infatti a un fondamento della previsione normativa dell'attenuante basato principalmente su scelte di politica criminale che promuovano forme di sincero ravvedimento; e non, invece, sulla c.d. ragione fiscale, cioè su un «*più laico bisogno di cassa*»⁷. Ebbene, puntando su tale *ratio*, che accomunerebbe l'attenuante in discorso a quella di cui all'art. 62, n. 6, c.p.⁸, la Cassazione ha esplicitato di dissentire dall'orientamento formatosi con riferimento a quest'ultima norma⁹: non ha ritenuto, infatti, ragionevolmente discriminante il momento della pronuncia dell'ordinanza di ammissione al rito abbreviato, bensì ha fatto slittare all'inizio della discussione il termine ultimo per il pagamento relativo all'attenuante (termine che, nel caso di specie, è stato rispettato). Del resto, la predetta *ratio* non verrebbe comunque disattesa, perché solo in seguito alle conclusioni del pubblico ministero una simile prognosi infausta potrebbe plausibilmente suggerire all'imputato di ripiegare sul meccanismo di

⁶ Tra gli altri, MANCINI, PISANI, *Diritto penale tributario*, Forlì, 2009, p. 319.

⁷ Per l'espressione, MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, Milano, 2010, pp. 215, 219; cfr. AMBROSETTI, Sub art. 13 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, in *Leggi penali complementari commentate*, a cura di A. Gaito, Ronco, Torino, 2009, p. 3103; cfr. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., pp. 215, 219.

⁸ Cass., Sez. VI, 25 novembre 1993, Ceglie, in *Mass. Uff.*, n. 197360.

⁹ V. Cass., Sez. II, 13 novembre 2012, Lucchesi e altro, in *Mass. Uff.*, n. 254356, secondo la quale «*nel caso in cui il procedimento venga definito con giudizio abbreviato, il risarcimento del danno, ai fini del riconoscimento della relativa circostanza attenuante, deve aver luogo prima che sia pronunciata l'ordinanza prevista dall'art. 438, co. 4, c.p.p.*».

cui all'art. 13, co. 1, d.lgs. n. 74 del 2000.

L'impostazione apre margini temporali più ampi e, nell'incertezza, appare da condividere – al di là dello specifico riferimento alla *ratio* dell'istituto, che come si vedrà in seguito può suscitare qualche perplessità – dovendosi comunque preferire una lettura interpretativa che espanda i tempi disponibili ai fini della concessione dell'attenuante, rispetto a quella che li restringa. Ciò, se non altro, in considerazione del principio del *favor rei*, posto che si tratta di aspetti di carattere sostanziale.

Tuttavia, il problema si complica con riguardo all'ipotesi di giudizio abbreviato “non condizionato”. In questo caso, infatti, la soluzione deve essere ricercata tenendo presenti anche gli effetti preclusivi della richiesta “semplice” di accesso al rito¹⁰ (sia pure per metterne in dubbio la rilevanza). E la questione finisce con l'incentrarsi non più soltanto sui termini per il pagamento, ma soprattutto sulla valenza di tali effetti preclusivi, per la richiesta di acquisire la documentazione comprovante il pagamento medesimo, ed eventualmente sulla tempistica dell'istanza.

È noto come ragioni di economia processuale rappresentino l'“anima” delle scelte legislative riguardanti il giudizio abbreviato. Soprattutto quando quest'ultimo sia attivato su richiesta “non condizionata”, tali ragioni si traducono in pesanti preclusioni istruttorie che mantengono, in questa specifica ipotesi, quella estrema snellezza che in passato¹¹ rendeva il procedimento speciale sempre e comunque “allo stato degli atti”. La richiesta “secca” di accesso al rito, che fa sorgere un diritto potestativo all'avvio di quest'ultimo¹², blocca ogni integrazione probatoria, che smentirebbe le richiamate esigenze deflattive. Ferme restando, naturalmente, possibili iniziative *ex officio* volte ad arricchire il panorama conoscitivo ai sensi dell'art. 441, co. 5, c.p.p.¹³.

Risiede proprio in queste caratteristiche del procedimento l'ostacolo che – secondo la Suprema Corte – per la «fisiologica incompatibilità» del rito «con richieste di ammissione di mezzi di prova, sia orali che documentali», impedirebbe di chiedere l'applicazione dell'attenuante nell'ipotesi in esame (cioè

¹⁰ Sul rito abbreviato per reati tributari, v. VARRASO, *Procedimento penale e reati tributari, Modelli differenziati di accertamento*, II, a cura di Garuti, in *Trattato di procedura penale*, diretto da Spangher, VII, Torino, 2011, pp. 869 ss., spec. p. 897.

¹¹ Ci si riferisce ai tempi antecedenti alla nota riforma introdotta dalla L. 16 dicembre 1999, n. 479.

¹² Al riguardo, tra le altre, Cass., Sez. I, 2 luglio 2001, Confl. comp. in proc. Sangani, in *Arch. nuova proc. pen.*, 2001, 603; in dottrina, v. PISTORELLI, BRICCHETTI, *Giudizio abbreviato*, in *Procedimenti speciali. Giudizio. Procedimento davanti al tribunale in composizione monocratica*, I, *Procedimenti speciali*, a cura di Filippi, in *Trattato di procedura penale*, cit., IV, Torino, 2008, pp. 151 ss.; da ultimo, MARTINES, *A proposito del preteso diritto dell'imputato di essere giudicato “allo stato degli atti”*, in *Cass. pen.*, 2013, 4002 ss., anche per i riferimenti giurisprudenziali.

¹³ Su questi temi, nell'ambito di un'ampia letteratura, si rinvia a PISTORELLI, BRICCHETTI, *Giudizio abbreviato*, cit., 87 ss.

dopo l'instaurazione del giudizio abbreviato "semplice"). In definitiva, ciò che sarebbe consentito dai limiti temporali fissati dalla legge speciale in materia di reati tributari, verrebbe invece precluso in base alla disciplina *ex art.* 438, co. 1, c.p.p. A prima vista condivisibile perché coerente con le logiche sottese al procedimento speciale, la soluzione si scontra, in realtà, con le specificità dell'istituto di cui all'art. 13 cit. Vale la pena quindi di soffermarci su alcune particolarità di quest'ultima fattispecie, per scorgervi possibili aspetti giustificativi di un regime processuale *ad hoc*.

3. La peculiarità della circostanza attenuante del «pagamento del debito tributario» ...

Prima di affrontare gli argomenti in grado di mettere in discussione la soluzione adottata dalla Suprema Corte, può essere opportuno prendere in considerazione le principali caratteristiche della circostanza del reato alla quale si fa riferimento, anche al fine di evidenziare possibili discrasie con le logiche del giudizio abbreviato "semplice".

Introdotta dall'art. 13 d.lgs. n. 74 del 2000, l'attenuante del «pagamento del debito tributario» si pone in continuità rispetto a istituti che, in precedenza, escludevano la punibilità del reato¹⁴. Legata all'archetipo di cui all'art. 62, n. 6, c.p.¹⁵, la circostanza *de qua* ha di recente cambiato fisionomia¹⁶ e, a differenza

¹⁴ Sulla fattispecie che, alla luce della L. 29 dicembre 1990, n. 408, consentiva di escludere la punibilità per i reati di cui alla L. 7 agosto 1982, n. 516 (a eccezione dell'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi), nonché sui suoi rapporti con l'attenuante di cui all'art. 13 cit. (anche tenendo presenti le riforme introdotte con i D.Lgs. 18 dicembre 1997, nn. 471, 472 e 473, e 5 giugno 1998, n. 203), PERINI, *I principi generali del diritto penale tributario*, in *La disciplina penale dell'economia*, a cura di Santoriello, Torino, 2008, pp. 43 ss.; BELLAGAMBA, CARITI, *I reati tributari*, II, Milano, 2004, pp. 150 ss. V., inoltre, MASTROGIACOMO, *Sub art. 13 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, in *Diritto e procedura penale tributaria*, a cura di Caraccioli, Giarda, Lanzi, Padova, 2001, pp. 381 ss., anche con riferimento all'art. 6 D.L. 31 dicembre 1996, n. 669 (conv. con modif. in L. 28 febbraio 1997, n. 30); nonché pp. 401 ss.: l'A. considera tale articolo, che ha introdotto l'istituto del c.d. risarcimento del danno in campo penale-tributario, come il «progenitore» dell'attuale art. 13 cit. Sulla scelta normativa di attribuire rilevanza attenuante e non estintiva alla condotta risarcitoria di cui all'art. 13 cit., v. MUSCO, voce *Reati tributari*, in *Enc. Dir., Annali*, I, Milano, 2007, p. 1055. Mostra la consapevolezza di tale scelta la Relazione governativa al d.lgs. n. 74 del 2000, laddove specifica che una diversa soluzione «finirebbe per frustrare la comminatoria di pena, se non anche per sortire un effetto criminogeno, consentendo ai contribuenti di monetizzare il rischio della responsabilità penale»: v. *Relazione governativa*, in *Guida dir.*, 2000, 40; in proposito, tra gli altri, MANCINI, PISANI, *Diritto penale tributario*, cit., p. 317; nonché CIMINIELLO, QUERCIA, *I reati tributari*, Napoli, 2007, pp. 165 ss.

¹⁵ Sul rapporto tra le due fattispecie, v. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., p. 211, per il quale: «l'elemento qualificante» che «legittima la valutazione del minor disvalore espresso dall'attenuante» *ex art.* 13 cit., «ovvero la riparazione del danno, rivela lo stretto legame che avvince la stessa» alla circostanza di cui all'art. 62, n. 6, c.p. Cfr. AMBROSETTI, *Sub art. 13 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, cit., 3103.

¹⁶ V. L. 14 settembre 2011, n. 148, che ha convertito con modifiche il D.L. 13 agosto 2011, n. 138. Sull'intervento normativo, che peraltro ha trasformato la configurabilità dell'attenuante in una condizio-

da quanto originariamente previsto dall'art. 13, co. 1, non è più ad effetto speciale¹⁷. In conseguenza del pagamento dei debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei reati di cui allo stesso d.lgs.¹⁸, infatti, l'attenuante implica ora una riduzione della pena «*fino a un terzo*» (e non «*fino alla metà*», come in passato), evitando altresì l'applicazione di pene accessorie.

Da più parti prospettati¹⁹, i rilievi critici nei confronti della fattispecie deriverebbero non soltanto da un adombrato eccesso di delega²⁰, ma soprattutto da una discrasia con il principio di specialità di cui all'art. 19, co. 1, d.lgs. n. 74 del 2000. Secondo questo principio, infatti, laddove un fatto risulti tipico ai sensi sia di una norma penale, sia di una norma sanzionatoria amministrativa trova applicazione, appunto, la sola disposizione «speciale»²¹. Diversamente, l'art. 13, co. 2, d.lgs. n. 74 del 2000 nel prevedere il predetto pagamento, in espressa deroga a tale canone fa riferimento anche alle sanzioni amministrative correlate alla violazione delle norme tributarie: impone cioè di versare un importo commisurato pure alle suddette sanzioni, che invero avrebbero trovato applicazione solo se non fosse stato commesso un illecito penale (considerato «speciale» rispetto all'illecito amministrativo)²².

Inoltre, il disposto dell'art. 13, co. 1, d.lgs. n. 74 del 2000 non vincola gli iti-

ne di accesso al «patteggiamento», tra gli altri, ANDREAZZA, *La «miniriforma» dei reati tributari di cui al d.l. n. 138 del 2011, convertito nella l. n. 148 del 2011*, in *Cass. pen.*, 2011, 3695 ss., il quale si sofferma anche sulle discrasie che, correlate all'ampio ricorso al sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, riducono notevolmente l'impatto della fattispecie nella prassi.

¹⁷ Prima della menzionata riforma del 2011 (v. *supra* nt. 16), MUSCO, voce *Reati tributari*, cit., p. 1055.

¹⁸ Sulle ambiguità della formulazione normativa che fa riferimento ai «*debiti relativi ai fatti costitutivi del reato*», tanto riguardo al «legame tra somma dovuta e fatto criminoso», quanto per l'«identificazione della pretesa finanziaria dell'amministrazione», v. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., pp. 215 ss. Sull'individuazione dei delitti tributari per i quali l'attenuante in esame può trovare applicazione, v. MASTROGIACOMO, *Sub art. 13 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, cit., pp. 386 s.

¹⁹ Tra gli altri, MANCINI, PISANI, *Diritto penale tributario*, cit., p. 319; MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., pp. 211 ss.

²⁰ Com'è noto, l'art. 13 cit. (insieme all'art. 14, che lo segue nello stesso contesto normativo) tende a dare attuazione a un generico criterio direttivo di cui all'art. 9, co. 2, lett. e), L. 25 giugno 1999, n. 205, che orientava il legislatore delegato a prevedere «*meccanismi premiali idonei a favorire il risarcimento del danno*». Sul prospettato vizio di delega e per un più ampio inquadramento della problematica, MUSCO, voce *Reati tributari*, cit., p. 1056, il quale richiama la Relazione governativa al d.lgs. n. 74 del 2000. In proposito, MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., pp. 211 s. rimarca che il menzionato criterio direttivo avrebbe imposto la previsione di un «*integrale risarcimento del danno*», mentre il legislatore delegato ha fatto riferimento al pagamento dei debiti tributari: l'A. sottolinea come quest'ultimo adempimento, pur essendo «*riconducibile al genus risarcimento del danno*», «*non esaurisca il novero delle conseguenze pregiudizievoli del fatto di reato*».

²¹ Su tale principio, introdotto dalla citata riforma del 2000 in sostituzione di quello - opposto - del cumulo delle sanzioni penali e amministrative previsto dall'art. 10 L. 7 agosto 1982, n. 516, v. MUSCO, voce *Reati tributari*, cit., pp. 1061 s.

²² Sul punto, MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., p. 217; MUSCO, voce *Reati tributari*, cit., p. 1061.

nerari per l'estinzione del debito d'imposta e ammette che essa si realizzi anche mediante il ricorso alle procedure conciliative o di adesione all'accertamento tipizzate dalle norme tributarie²³. Quest'ultimo aspetto, che connota la «*stragrande maggioranza dei benefici concessi ex art. 13*» d.lgs. n. 74 del 2000²⁴, trova riscontro anche nel caso di specie, dove la difesa ha prodotto l'atto di adesione dell'Agenzia delle Entrate, unitamente alla documentazione relativa ai pagamenti effettuati.

La quantificazione del debito da pagare per ottenere l'attenuante può dipendere così da una pluralità di fattori e, in particolare, da criteri presuntivi e intese transattive²⁵. Sotto le spoglie di circostanza del reato, quello di cui all'art. 13, co. 1, d.lgs. n. 74 del 2000 è uno strumento che trasferisce nel rito penale il risultato di simili operazioni, disciplinate dal diritto tributario, eludendo l'annoso problema della loro valenza nel rito medesimo²⁶.

4. (*Segue*) ...e la sua incidenza nel quadro delle preclusioni istruttorie del rito abbreviato "non condizionato"

Alla luce di queste considerazioni, è ora di accingersi ad affrontare la questione più specificamente riguardante la tenuta dei limiti istruttori fissati per il giudizio abbreviato "semplice", quando sussistano i presupposti stabiliti dal diritto sostanziale per l'applicazione della circostanza attenuante.

Vero è che alla sede penale è riservata, dal canto suo, una verifica probatoria secondo la disciplina codicistica tuttavia, è indubbio che la gestione del debito tributario, mediante il pagamento ai sensi dell'art. 13, co. 1, d.lgs. n. 74 del 2000, faccia scattare in sede extraprocessuale un meccanismo che dispiega effetti immediati in sede penale. Obbligatoria nell'*an* e discrezionale solo nel *quantum*, la riduzione di pena consegue infatti automaticamente dal fatto del pagamento medesimo. Tale fatto soggiace nel processo penale a una mera constatazione: non è sottoposto, infatti, a un apprezzamento del giudice (il quale è esonerato dalle valutazioni che normalmente supportano l'applicazione di circostanze del reato), né è esposto alla controprova da parte dell'accusa. D'altronde, il dato positivo è chiaro nel prevedere che in seguito

²³ Al di fuori della conciliazione, tali procedure determinavano in passato la non punibilità o l'estinzione dei reati di cui alla L. 7 agosto 1982, n. 516: sul punto, v. CERQUA, PRICOLO, *La riforma della disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*, in *Dir. pen. proc.*, 2000, 709. Cfr. MASTROGIACOMO, Sub art. 13 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, cit., pp. 392 s.

²⁴ Così MASTROGIACOMO, Sub art. 13 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, cit., pp. 392 s.

²⁵ Sul punto, approfonditamente, MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., pp. 213 s.

²⁶ In relazione a tali preclusioni, utilizzabili già dagli organi investigativi in fase preliminare per determinare l'imposta evasa, VARRASO, *Procedimento penale*, cit., pp. 905 ss. Cfr. BUSETTO, Sub art. 192 c.p.p., in *Comm. nuovo C.p.p. Conso, Grevi*, Padova, 2009, pp. 522 s. Ampiamente MUSCO, ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2013, pp. 379 ss.

al versamento le pene previste «sono» diminuite. E la dottrina non ha mancato di evidenziare come l'istituto in questione sia stato formulato proprio in modo da fornire «certezze al contribuente circa i vantaggi conseguenti alla chiusura della vertenza sotto il profilo tributario»²⁷. Scevra da elaborazioni istruttorie, la fattispecie sottrae al giudice penale ogni ponderazione al riguardo, se non quella volta a misurare l'entità dello sconto sanzionatorio da calcolare in base alla pena edittale. È un'operazione, quest'ultima, difficilmente esente da suggestioni legate al quadro sanzionatorio concreto. Ed essa precede comunque l'applicazione dei benefici premiali correlati al rito prescelto, dei quali la giurisprudenza ha avuto occasione di chiarire la natura processuale²⁸.

Proprio le richiamate caratteristiche dell'attenuante possono contribuire a farla ritenere applicabile in sede di giudizio abbreviato anche quando quest'ultimo – già instaurato – sia stato avviato con richiesta “semplice”. Peraltro, laddove si volessero invece mantenere vive le preclusioni proprie di tale rito, non si potrebbe neppure prospettare di far dipendere la concessione dell'attenuante dall'eventualità di un'integrazione probatoria ai sensi dell'art. 441, co. 5, c.p.p., avente a oggetto la documentazione dell'avvenuto pagamento del debito tributario: perché ciò significherebbe sottoporre alla completa discrezionalità del giudice una diminuzione della pena che il legislatore ha previsto come conseguenza diretta del pagamento medesimo.

²⁷ Così, rimarcando le differenze rispetto alla disciplina di cui all'art. 6 L. 28 febbraio 1997, n. 30 (che ha conv. il D.L. 31 dicembre 1996, n. 669), BELLAGAMBA, CARITI, *I reati tributari*, cit., pp. 148 s.

²⁸ Ci si riferisce, in particolare, a Cass., Sez. un., 6 dicembre 2007, P.G. in proc. Volpe ed altri, in *Dir. pen. proc.*, 2008, 1045 ss., che fa richiamo alla Relazione al Progetto preliminare del nuovo codice di rito (106), con riguardo alla riduzione di pena per il giudizio abbreviato e alla disciplina ex art. 78 c.p. Per precedenti prese di posizione delle Sezioni unite, sulla natura della diminuzione per il rito abbreviato, v. Cass., Sez. un., 6 marzo 1992, P.G. in proc. Piccillo ed altro, in *Mass. Uff.*, n. 189398; nonché Id., Sez. un., 21 aprile 1995, Zoccoli ed altri, *ivi*, n. 201376; e, ancora, sul rapporto tra premialità dei riti speciali e regime del reato continuato, Id., Sez. un., 1 ottobre 1991, P.G. in proc. Biz, *ivi*, n. 188523. In dottrina, tra gli altri, CONZ, *Il concorso applicativo delle norme penali sostanziali e processuali*, in *Dir. pen. proc.*, 2008, 1411 ss.; NUZZO, *Ancora sul calcolo della diminuzione prevista dall'art. 442 c.p.p.*, in *Cass. pen.*, 2005, 2289 ss.; CANZIO, voce *Giudizio abbreviato*, in *Enc. Dir.*, Agg. IV, Milano, 2000, pp. 6127 ss. Cfr. AMBROSETTI, *Sub art. 78 c.p.*, in *C.p. comm. Ronco, Romano*, Torino, 2012, pp. 628 s. Anche in vista del possibile sommarsi di diminuzioni di pena, la riduzione connessa al pagamento del debito tributario «viene sterilizzata» (in base all'art. 13, co. 3, cit.) ai fini della sostituzione della pena detentiva con quella pecuniaria ex art. 53 L. 24 novembre 1981, n. 689: in questo modo, il legislatore ha inteso far fronte al rischio di «ridurre eccessivamente l'efficacia dissuasiva della sanzione penale in concreto applicabile» (così, MUSCO, ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., p. 61; cfr. MASTROGIACOMO, *Sub art. 13 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, cit., p. 409). Sulla diversa e ampia tematica relativa alla retroattività della legge penale più favorevole, in ordine agli effetti premiali del giudizio abbreviato, e sull'articolata vicenda che ha preso le mosse da Corte eur. dir. uomo, Gr. Cam., 17 dicembre 2009, Scoppola c. Italia, v. per tutti VIGANÒ, *Retroattività della legge penale più favorevole*, in *www.penalecontemporaneo.it*; LAMARQUE, VIGANÒ, *Sulle ricadute interne della sentenza Scoppola*, *ivi*.

Va ribadito che le iniziative della difesa nel procedimento speciale, per altri versi al centro di un intenso dibattito²⁹, non tendono qui a introdurre (in violazione dei limiti probatori propri del rito speciale) elementi soggetti a controprova da parte del pubblico ministero, né bisognosi di valutazione discrezionale. Questo perché il presupposto che rende operativa la disposizione di cui all'art. 13 d.lgs. n. 74 del 2000 si realizza in sede tributaria. Mentre, nel processo penale non resta che prendere atto di un dato fattuale – successivo alla commissione del reato – al quale il diritto sostanziale attribuisce rilievo; e recepirlo. Tale fatto consiste nel pagamento delle somme dovute (condizione necessaria e sufficiente per l'applicazione della norma di cui all'art. 13 d.lgs. n. 74 del 2000) e – una volta rispettati i termini stabiliti dalla norma sostanziale – non può esserne disconosciuta l'esistenza in virtù della sola preclusione processuale³⁰. *Mutatis mutandis*, la situazione potrebbe essere accomunata al ricorrere di una causa estintiva del reato, cioè quella che concerne la morte dell'imputato: anche in questo caso, una volta riscontrato, il dato di fatto veicolato nel processo va accertato solo nella misura in cui venga messo in dubbio³¹.

È in gioco insomma un limite logico, prima che normativo, destinato in quanto tale a contenere il campo d'azione del libero convincimento del giudice. Più precisamente – come già accennato – in relazione all'attenuante in esame, al giudice penale rimane solo da ponderare il *quantum* della pena prima di operarne l'ulteriore riduzione di un terzo “secco”, dovuta agli effetti premiali del procedimento speciale. Gli automatismi, che rappresentano il punto debole della fattispecie alla luce della disciplina in materia tributaria, finiscono

²⁹ Riguardo all'utilizzazione degli esiti delle indagini difensive nell'ambito del rito abbreviato, v. Corte cost., n. 184 del 2009, in *Giur. cost.*, 2009, 2038 ss.; sulla pronuncia, per un intenso dibattito, GREVI, *Basta il solo “consenso dell'imputato” per utilizzare come prova le investigazioni difensive nel giudizio abbreviato?*, in *Cass. pen.*, 2009, 3683; ID., *Ancora su contraddittorio e investigazioni difensive nel giudizio abbreviato*, *ivi*, 2010, 1287 ss.; AMODIO, *Garanzie oggettive per la pubblica accusa? A proposito di indagini difensive e giudizio abbreviato nel quadro costituzionale*, *ivi*, 2010, 17 ss. In proposito, cfr. altresì SPANGHER, *Indagini difensive e giudizio abbreviato*, in *Giur. cost.*, 2009, 2064.

³⁰ È una situazione assimilabile a quella che la dottrina, in tema di acquisizione della sentenza dichiarativa di fallimento, ha definito come «*antecedenza necessaria di diritto sostanziale*»: v. BUSETTO, *Giudice penale e sentenza dichiarativa di fallimento*, Milano, 2000, pp. 48 ss. Precedentemente, in ordine al pagamento ai fini della procedibilità per la fattispecie relativa all'assegno bancario senza provvista (di cui alla L. 15 dicembre 1990, n. 386, prima della “depenalizzazione” ai sensi della legge n. 205 del 1999), ID., *Sospensione del processo e nuova disciplina penale in tema di assegni bancari*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1994, 1105 ss.

³¹ In tema, si rinvia alle ampie riflessioni di SCOMPARIN, *Il proscioglimento immediato nel sistema processuale penale*, Torino, 2008, pp. 105 ss.; nonché v. SANTALUCIA, *Gli atti preliminari al dibattimento*, in *Procedimenti speciali. Giudizio. Procedimento davanti al tribunale in composizione monocratica*, II, *Giudizio. Procedimento davanti al tribunale in composizione monocratica*, cit., pp. 46 ss.; RIGO, *La sentenza*, *ivi*, pp. 607 ss.

allora con il costituire il punto di forza per la sua operatività nella specifica sede processuale³².

5. Ulteriori argomenti favorevoli all'applicazione dell'attenuante tardivamente richiesta nel giudizio abbreviato "semplice"

Le caratteristiche dell'attenuante di cui all'art. 13 d.lgs. n. 74 del 2000, sulle quali si è poc'anzi indugiato, possono indurre a giustificarne il riconoscimento anche quando la relativa richiesta - di acquisire la documentazione attestante il pagamento - sia successiva all'instaurazione del rito abbreviato "non condizionato". È una soluzione che peraltro può contare anche su altri due argomenti, di carattere eterogeneo.

In primo luogo, un aspetto da tenere presente si coglie dal raffronto tra gli artt. 13 e 14 d.lgs. n. 74 del 2000 (che entrambi tipizzano diminuenti dovute a condotte "risarcitorie"). Riferendosi all'ipotesi di debiti tributari estinti per prescrizione, il menzionato art. 14 prevede l'attenuante conseguente al pagamento di somme a titolo di «*equa riparazione dell'offesa recata all'interesse pubblico tutelato dalla norma violata*» e, per il «*caso di assoluzione o di proscioglimento*», al co. 5 contempla la restituzione delle somme medesime. Non ribadita nel citato art. 13, tale restituzione non può essere invece invocata nella situazione esaminata³³. Ebbene, un riscontro giustificativo della disciplina riservata alla sola ipotesi di cui all'art. 14 può essere individuato nella Relazione governativa: la predetta ripetibilità si spiegherebbe perché in quella ipotesi «*il pagamento non presuppone un'ammissione di responsabilità dell'imputato*». La mancata duplicazione di questa precisazione, per l'art. 13 d.lgs. n. 74 del 2000 pone l'interprete davanti a un bivio. Delle due l'una: o il pagamento medesimo, ai sensi di quest'ultimo articolo, deve essere considerato - al contrario - come espressione di un'ammissione di responsabilità; oppure sarebbe lecito quantomeno avanzare dubbi sulla costituzionalità della norma, mettendone in discussione la ragionevolezza. Volendo coltivare la prima alternativa e salvaguardare la disposizione da censure, proprio con riferimento al ricorso a procedure transattive si potrebbe affermare che, in queste sedi, sia lo stesso contribuente «*a riconoscere la legittimità della pretesa era-*

³² Per vero, laddove si dovesse condividere che l'attenuante in esame abbia le caratteristiche sopra individuate, oltre alla *ratio* indicata dalla Corte di cassazione, non si potrebbe trascurare che: se da un lato diverrebbero superabili le preclusioni del giudizio abbreviato "non condizionato", dall'altro non troverebbe più ragionevole giustificazione il limite temporale dell'«*apertura del dibattimento*», espressamente previsto dall'art. 13 cit. per il procedimento ordinario.

³³ In proposito, CIMINIELLO, QUERCIA, *I reati tributari*, cit., p. 166, manifestano perplessità nel ricercare la *ratio* della disciplina di cui all'art. 13, d.lgs. n. 74 del 2000 V. però MUSCO, ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., p. 62, che - nonostante il silenzio della legge - considerano ripetibili anche le somme pagate ex art. 13 cit., alla stregua di quelle versate ex art. 14 cit.

*riale, che non può venire meno a seguito di una assoluzione*³⁴. Questa prospettiva potrebbe avvalorare la tesi che ravvisi, nell'esito finale di tali procedure, un dato di fatto da recepire ai fini dell'applicazione dell'attenuante, la quale sarebbe immune tanto dai percorsi di acquisizione della prova documentale, quanto – di conseguenza – dalle preclusioni del rito abbreviato.

In secondo luogo, per finire, qualche obiezione può essere riferita a uno specifico passaggio motivazionale esposto dalla Suprema Corte. Può suscitare perplessità, infatti, l'esplicitata tendenza a ricondurre necessariamente il pagamento del debito fiscale a un "sincero" atteggiamento di ravvedimento da parte del contribuente. Del resto, nel prevedere che in conseguenza dell'estinzione del debito fiscale le pene previste "sono" diminuite fino a un terzo, la norma di cui all'art. 13, co. 1, d.lgs. n. 74 del 2000 – come si è già evidenziato – non lascia margini di discrezionalità: neppure per verificare quella spontaneità, nell'adempimento, che viene valorizzata dalla Corte di cassazione nel ricercare la *ratio* del termine per il versamento. Anzi, l'argomento letterale può accreditare la tesi di chi, invece, anche facendo richiamo alla Relazione governativa riconosce la configurabilità dell'attenuante a prescindere da tale *animus*: è un'opinione disincantata che, al suo estremo, si spinge sino ad attribuire rilievo all'adempimento da parte di soggetti terzi³⁵. Proprio questi aspetti, che concorrono nel far ritenere l'attenuante medesima una circostanza oggettiva (differentemente da quella di cui all'art. 62, n. 6, c.p.)³⁶, dal punto di vista processuale ne esaltano i già segnalati automatismi applicativi, incoraggiando ulteriormente la ricerca di soluzioni ermeneutiche sensibili alla singolarità dell'istituto, specie nel contesto del giudizio abbreviato "non condizionato".

LUCIA PARLATO

³⁴ Così MASTROGIACOMO, Sub art. 13 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, cit., pp. 413 s.

³⁵ AMBROSETTI, Sub art. 13 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, cit., p. 3103, anche per i riferimenti bibliografici: l'A. rinviene il fondamento della circostanza attenuante nella riparazione del danno cagionato all'erario, indipendentemente dal soggetto che provveda al pagamento; a tal proposito menziona la Relazione governativa al d.lgs. n. 74 del 2000, cit., laddove specifica che il pagamento estintivo giova all'imputato ai fini dell'attenuante «anche se eseguito da un terzo». Cfr. MUSCO, ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., p. 60. Sull'ipotesi che si realizza in rapporto a fatti commessi da amministratori o rappresentanti di società o enti, qualora il versamento venga effettuato dalla società o dall'ente rappresentato, in quanto soggetto passivo della pretesa tributaria, v. anche CIMINIELLO, QUERCIA, *I reati tributari*, cit., p. 167. Su questi temi e sulle modalità del pagamento, MASTROGIACOMO, Sub art. 13 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, cit., pp. 389 ss.

³⁶ In questo senso, AMBROSETTI, Sub art. 13 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, cit., p. 3103. Ampiamente, v. MASTROGIACOMO, Sub art. 13 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, cit., pp. 409 s., il quale prospetta l'estensione della circostanza *de qua* a tutti i concorrenti nel reato, anche laddove uno soltanto abbia «riparato il danno».

