



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II

# **INNOVAZIONE E DIRITTO**

RIVISTA DI

DIRITTO TRIBUTARIO E DELL'ECONOMIA

**1**

2016

## L'accesso al patteggiamento passa per la (ragionevole?) "strettoia" dell'estinzione del debito tributario

di Tiziana Ventrella

Dottoranda di ricerca in Diritto e impresa (curriculum Affari Finanza e Tributi)  
Università LUISS Guido Carli di Roma

### ABSTRACT

*This work aims to analyze the assumptions of the Constitutional Court about the application of the plea bargain and the suspended sentence to the tax offences.*

*The last regulatory amendments reveal the legislator's intention of realizing a special criminal law for the tax offences, and often this consists in important exceptions to the fundamental principles of criminal law.*

*The Constitutional Court believes that the restriction of the access to the benefit of plea bargain for the case of tax offences is a reasonable political choice, which respects the Fundamental Principles of Italian Constitution.*

*In the opinion of the Court, the access to the plea bargain is not an essential expression of the defense right. So, in the necessary balance with other constitutional values - in particular the public interest in integral payment of avoided taxes- the request of the access to this benefit could be reasonably conditioned to the extinction of tax debt.*

### SINTESI

*Il contributo si propone di analizzare le affermazioni della Consulta in ordine all'attuale regime di accesso agli istituti premiali del patteggiamento e della sospensione condizionale della pena, con riferimento ai reati tributari.*

*La disciplina, da ultimo riformata, rivela una crescente tendenza del legislatore nazionale ad enfatizzare la specialità della materia tributaria, il che spesso si traduce in ampie deroghe agli istituti di parte generale del diritto penale.*

*La Corte Costituzionale, chiamata a valutare se sia o meno ragionevole restringere l'accesso ai suddetti benefici premiali per la categoria dei reati tributari, ha ritenuto che il ricorso al rito alternativo del patteggiamento non costituisce espressione essenziale del diritto di difesa, sicché, nel necessario bilanciamento con gli altri valori costituzionali - tra cui l'interesse dello Stato all'integrale riscossione dei tributi evasi - , non è irragionevole subordinare la richiesta di applicazione del beneficio, da parte del contribuente, all'onere economico dell'estinzione del debito tributario.*

**SOMMARIO:** 1. Premessa – 2. La riforma dei reati tributari: i riverberi sugli istituti generali della sospensione condizionale della pena (art. 163 c.p.) e del "patteggiamento" (art. 444 c.p.p.) – 2.1. La decisione della Consulta – 2.2. Le argomentazioni adoperate – 3. Considerazioni alla luce della giurisprudenza della Corte EDU

### 1. Premessa

La Corte Costituzionale, con la decisione n. 95, depositata il 28 maggio 2015, si

è pronunciata sulla ragionevolezza dei limiti posti dal legislatore per l'accesso al rito alternativo dell'applicazione della pena su richiesta ex art. 444 c.p.p. (c.d. patteggiamento).

Il tema, pur non nuovo all'attenzione della Consulta<sup>1</sup>, viene qui analizzato con riferimento alla categoria dei reati tributari e pone, in particolare, il problema se sia o meno ragionevole la disparità di trattamento, rispetto alla generalità delle fattispecie penali, consistente nel condizionare l'applicazione del beneficio all'estinzione del debito tributario scaturente da tali delitti.

La questione s'incentra sul testo dell'art. 13, comma 2-bis, del D.lgs. n.74/2000 – vigente *pro tempore*<sup>2</sup> - a mente del quale, per i delitti di cui al medesimo decreto, l'applicazione della pena ai sensi dell'art. 444 del c.p.p. può essere chiesta dalle parti solo qualora ricorra la circostanza attenuante del pagamento del debito tributario, anche a seguito di procedure conciliative o di adesione all'accertamento, ivi incluso dell'ammontare delle relative sanzioni amministrative e degli interessi.

Il gup di La Spezia, in veste di giudice *a quo*, opinava che la norma fosse lesiva sia dell'art. 3 Cost., in quanto determinava una irragionevole disparità di trattamento tra soggetti imputati del medesimo reato, a seconda delle rispettive condizioni economiche, sia dell'art. 24 Cost., traducendosi in una limitazione del diritto di difesa dell'imputato non abbiente, che si vedrebbe precluso l'accesso al rito speciale esclusivamente per motivi legati alla propria condizione di impossidenza.

Nel medesimo giudizio, il giudice *a quo* sollevava inoltre questione di costituzionalità dell'art. 12, comma 2-bis, del D.lgs 74/2000, nella misura in cui prevede che, per i delitti previsti dagli artt. da 2 a 10 del medesimo decreto, l'istituto della sospensione condizionale della pena di cui all'art. 163 del c.p. non trova applicazione nei casi in cui ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni:

<sup>1</sup> Si veda in particolare Corte Cost., 28 dicembre 2006, n. 455, in *Cass. Pen.*, 2007, 2445 e ss. con nota di R. M. GERACI, *Chiaroscuri della disciplina in tema di patteggiamento allargato*.

<sup>2</sup> La norma costituisce ad oggi l'art. 13-bis del D.lgs. n. 74 del 2000, introdotto dal D.lgs. n. 158 del 24 settembre 2015 ed entrato in vigore il 22 ottobre 2015.

a) l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore al 30 per cento del volume d'affari; b) l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore a tre milioni di euro. L'ordinanza di rimessione qualificava tale disposizione come lesiva del dettato costituzionale sotto più profili. In primo luogo, in contrasto con l'art. 3 Cost., la norma prescriveva un trattamento sanzionatorio irragionevolmente più severo per l'intera categoria dei reati tributari; inoltre, in violazione dell'art. 25, comma 2, Cost., imponeva al giudice di negare il beneficio della sospensione, precludendogli il giudizio sulla concreta gravità del reato ed infrangendo così il necessario rapporto di proporzione tra pena inflitta e fatto commesso. Infine, in antitesi con il principio di personalità della responsabilità penale sancito dall'art. 27 Cost., il trattamento punitivo risultava ancorato esclusivamente all'elemento della rilevanza del danno e del tutto avulso dal profilo della rimproverabilità soggettiva della condotta dell'agente.

Tale ultima questione non è stata tuttavia affrontata dalla Consulta in quanto la sua rilevanza, nel giudizio *a quo*, era logicamente subordinata all'accoglimento della prima eccezione di incostituzionalità. La richiesta di applicazione della pena formulata dagli imputati era infatti subordinata alla concessione della sospensione condizionale e, pertanto, non aveva senso affrontare il tema, a valle, se fosse o meno realizzabile la condizione cui era assoggettata la richiesta se risultava, a monte, che il patteggiamento non era ammissibile per i reati per cui si procedeva<sup>3</sup>.

La decisione della Corte Costituzionale non si discosta dall'orientamento precedente, in quanto ribadisce che l'accesso al rito del patteggiamento, pur costituendo espressione del diritto di difesa, non ne integra il nucleo incompressibile e, pertanto, può essere ragionevolmente limitato dal legislatore a

---

<sup>3</sup> L'orientamento giurisprudenziale consolidato afferma che il Giudice di merito non può mai applicare la pena richiesta dall'imputato disgiunta dal beneficio della sospensione condizionale, quando quest'ultimo sia stato indicato come condizione della richiesta stessa. Tra le decisioni più recenti in materia si veda Cass. pen., sez. IV, 21 gennaio 2011, n. 9455 in Cass. pen., 2012, 1461, in cui la Suprema Corte ha affermato che, ove la richiesta concordata di applicazione della pena sia subordinata alla concessione della sospensione condizionale, il Giudice è tenuto a pronunciarsi sulla concedibilità o meno del beneficio, ratificando in caso positivo l'accordo delle parti, oppure rigettando in toto la richiesta di patteggiamento.

seguito del bilanciamento con altri interessi di rango costituzionale.

Al netto delle considerazioni in punto di diritto, la pronuncia della Consulta suscita particolare interesse in quanto investe il testo dell'art. 13, comma 2-bis, nella formulazione precedente all'entrata in vigore del D.lgs n.58/2015. Tale ultimo intervento normativo, per la rilevanza delle modifiche apportate non solo al predetto art. 13 ma all'intero D.lgs n.74/2000, rende viepiù opportuno analizzare i principi affermati dalla Corte costituzionale nella sentenza in commento, onde verificare se gli stessi siano o meno sostenibili alla luce dell'assetto normativo vigente.

## **2. La riforma dei reati tributari: i riverberi sugli istituti generali del c.d. patteggiamento (art. 444 c.p.p.) e della sospensione condizionale della pena (art. 163 c.p.)**

Le norme sottoposte al vaglio di legittimità costituzionale trovano origine nel D.l. 138/2011 - convertito con la L. n.148/2011 - mediante il quale, sotto la dicitura *Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione e lo sviluppo*, il legislatore ha proceduto all'inasprimento del trattamento sanzionatorio previsto per i reati tributari di cui al D.lgs n.74/2000.

Per quanto di interesse in questa sede, la modifica normativa si è tradotta, da un lato, nel negare il beneficio della sospensione condizionale della pena qualora l'ammontare dell'imposta evasa superi una data soglia quantitativa - 30% del fatturato e, contestualmente, 3 milioni di euro - e, dall'altro, nel precludere la definizione del processo mediante applicazione della pena su richiesta qualora il contribuente non abbia provveduto all'estinzione del debito tributario, così ristorando il danno erariale cagionato dal comportamento evasivo<sup>4</sup>.

La dottrina<sup>5</sup> non ha tardato ad evidenziare le incongruenze di tale assetto

<sup>4</sup> Il pagamento dei debiti tributari è divenuto così un «presupposto essenziale del negozio sulla sanzione, che evidentemente si aggiunge ai limiti di pena *ex lege* previsti *ex art. 444 c.p.p.*, senza diventare comunque vincolante per l'organo giudicante che dovrà comunque valutare l'istanza presentata prima di ratificarla». Così R. AMADEO, *sub art. 13-bis in) La Riforma dei reati tributari. Le novità del D.lgs. n. 158 del 2015*, a cura di Carlo Nocerino, Stefano Putinati, Torino, 2015, 342.

<sup>5</sup> Si veda in particolare G. ANDREAZZA, *La "miniriforma" dei reati tributari di cui al D.l. 138 del 2011, convertito nella L. n. 148 del 2011*, in *Cass. pen.*, 2011, 3695 e ss.; I. PALMA, *Le modifiche del diritto*

normativo rispetto alla sistematica penalistica.

In primo luogo, con riferimento alla sospensione condizionale della pena ex art. 163 c.p., si è evidenziato come l'introduzione di un limite "oggettivo" – ammontare dell'imposta evasa – comporti un effetto deviante rispetto alla connotazione dell'istituto, la cui *ratio* fa leva su presupposti di natura eminentemente soggettiva<sup>6</sup>. L'istituto della sospensione condizionale risponde, infatti, all'esigenza di evitare un'esperienza notevolmente afflittiva, qual è la reclusione carceraria, nei confronti di un reo la cui personalità consenta di escludere, sulla base di un giudizio prognostico, il pericolo di reiterazione del reato. La prognosi favorevole sulla futura condotta del reo esige peraltro un'indagine concreta, basata sui criteri di cui all'art. 133 c.p.<sup>7</sup>, che consenta di cogliere pienamente il profilo della personalità del reo e che mal si concilia con l'apposizione di soglie meramente quantitative, inerenti all'entità del danno arrecato. Difatti, il superamento delle predette soglie numeriche imporrebbe al giudice di negare l'applicazione del beneficio *sic et simpliciter*, in forza di un automatismo che blocca la discrezionalità dell'organo giudicante, preconstituendone la decisione.

Non minori perplessità ha sollevato la scelta di operare un restringimento "oggettivo" del canale di accesso al c.d. "patteggiamento" ex art. 444 c.p.p.

L'istituto, ricondotto dalla prevalente dottrina<sup>8</sup> allo schema giuridico della

penale tributario introdotte dalla L. n. 148 del 2011: l'impatto della Riforma sul processo e sulla sistematica penalistica, in *Il fisco*<sup>2011, 7648 e ss.</sup>

<sup>6</sup> La dottrina tradizionale riconduce la funzione della sospensione condizionale della pena all'esigenza di individualizzazione del momento punitivo ed esecutivo del fatto illecito, in modo tale da garantire una piena correlazione tra la valutazione della responsabilità penale in sede di condanna e la capacità a delinquere del soggetto. Così A. BARTULLI, *La sospensione condizionale della pena*, Milano, 1971, 10.

<sup>7</sup> Nell'esprimere il giudizio prognostico richiesto dalla legge sul comportamento futuro dell'imputato, il Giudice deve prendere in considerazione le circostanze indicate dall'art. 133 c.p., con riguardo alla personalità dell'imputato stesso. L'istituto costituirebbe, dunque, una forma di deviazione dalla concezione retributiva pura della pena (così F. ANTOLISEI, *Natura e trasformazione della pena*, in *Problemi penali odierni*, Milano, 1940, 179), finendo per assumere una connotazione essenzialmente preventiva speciale (in tal senso E. DOLCINI, *In tema di non menzione della condanna, sospensione condizionale della pena e attenuanti generiche: discrezionalità vincolata o 'graziosa' indulgenza?*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 1975, 341). Tale funzione di prevenzione si fonderebbe, dunque, sulla presunzione che la mera pronuncia di condanna, unitamente e alla minaccia della sua futura esecuzione, integrano un effetto di dissuasione sufficiente nei confronti del reo.

<sup>8</sup> In tal senso, *ex multis*, G. MITJA, voce *Applicazione della pena su richiesta delle parti*, in *Enc. Dir., Annali*, II-1, Milano, 2008, 23, secondo cui il fulcro dell'istituto è rappresentato per l'appunto

transazione, può essere qualificato come una forma di accordo - *lato sensu* - tra l'imputato e il P.M., il cui scopo precipuo consiste nell'evitare la fase dibattimentale del processo. Tale effetto, mirante ad ottenere l'auspicabile «"depressurizzazione" di un sistema penale ipertrofico»<sup>9</sup>, si realizza attraverso un meccanismo di reciproche concessioni: da un lato, l'imputato rinuncia a difendersi in sede di dibattimento, consentendo un notevole risparmio sul versante dei tempi e delle energie necessarie all'amministrazione della giustizia; dall'altro, ottiene l'applicazione di una pena scontata e di una serie di benefici<sup>10</sup>. La collocazione sistematica del patteggiamento nel processo penale risponde, quindi, ad una precisa *ratio*: addivenire ad una definizione celere del procedimento nel rispetto della funzione rieducativa della pena.

Tale ricostruzione trova inoltre l'avallo della dottrina maggioritaria<sup>11</sup>, che rimarca vigorosamente i tratti differenziali tra la richiesta di applicazione della pena, che – laddove non accolta dal P.M. o dal giudice - non può in nessun caso essere utilizzata dal giudice in fase dibattimentale quale argomento da cui inferire la responsabilità penale del reo, e il diverso istituto della confessione, che integra un'ipotesi di ammissione di fatti e, ineluttabilmente, di colpevolezza da parte dell'imputato. Pertanto, non potendo la mera richiesta di patteggiamento fondare alcun tipo di giudizio, in termini di responsabilità penale del richiedente, pare ragionevole concludere che l'istituto di applicazione della pena ex art. 444 c.p.p. costituisce un meccanismo processuale fondamentalmente "neutro", al cui utilizzo possono essere sottese logiche eterogenee e, tendenzialmente, estranee al binomio innocenza-colpevolezza<sup>12</sup>. *A fortiori*, si consideri che l'(astratta)

---

dall'accordo tra le parti su un progetto di sentenza da sottoporre al Giudice.

<sup>9</sup> G. MITJA, *op. cit.*, 25.

<sup>10</sup> Il rito si caratterizza per una sorta di ribaltamento dell'ordinaria dinamica processuale. Alla *contentio inter partes*, in cui si contrappongono dialetticamente una tesi e un'antitesi, si sostituisce una *conventio inter partes*, che dà vita ad una «composizione sulla pena». Cfr. G. DI CHIARA, *L'architettura dei presupposti*, in AA. VV., *Il patteggiamento*, Milano, 1999, 26-27.

<sup>11</sup> In tal senso P. TONINI, *Manuale Breve. Diritto processuale penale*, Milano, 2010, 552.

<sup>12</sup> In particolare, M. T. MONTEMITRO, *Gli effetti del giudicato penale sul processo tributario. Peculiarità dell'istituto di cui all'art. 444 c.p.p.*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, II, 79, sottolinea come le ragioni che inducono l'imputato ad abbandonare le garanzie del dibattimento possono essere le più disparate, come, ad esempio, quella di evitare i costi del processo o la pubblicità del dibattimento. Nello stesso senso P. TONINI, *Giudizio Abbreviato e patteggiamento a vent'anni dalla riforma del 1988*, in

ammissibilità della richiesta di patteggiamento è questione nettamente distinta dalla (concreta) fondatezza della medesima, in quanto l'effetto principale connesso all'accoglimento della predetta richiesta non è mai automatico, ma implica sempre, necessariamente, un vaglio di natura giurisdizionale che trova naturale espressione nella sentenza ex art. 442, comma 2, c.p.p.<sup>13</sup>

Ora, un intervento normativo che limita l'accesso al rito del patteggiamento sulla base del "tipo" di reato connesso (illecito tributario) e che in particolare lo condiziona all'esecuzione di un comportamento "riparatorio" (pagamento del tributo), sembra invece sottendere la logica - radicalmente opposta e, per molti versi, obsoleta - secondo cui il patteggiamento costituisce in sé una sorta di «beneficio grazioso» concesso dal legislatore e che, come tale, deve essere in qualche misura «meritato» dal reo.<sup>14</sup>

Si aggiunga che la struttura - *lato sensu* - sinallagmatica del patteggiamento<sup>15</sup>, in un'ottica di ragionevolezza e opportunità, necessita del supporto incentivante costituito dalla sospensione condizionale della pena<sup>16</sup>: prova ne è che, come noto, la richiesta di applicazione della pena è quasi sempre subordinata alla concessione del suddetto beneficio per l'imputato. È evidente che, laddove il

---

*Dir. pen. e proc.*, 2010, 656, fa riferimento all'ipotesi in cui l'imputato e il pubblico ministero concordino sulle scarse possibilità di successo delle rispettive tesi, o comunque operino un bilanciamento tra i pro e i contro dell'istruzione dibattimentale.

<sup>13</sup> In tal senso, A. DE FRANCESCO, *Sul patteggiamento nei reati tributari. Considerazioni sull'art. 13 comma 2-bis del Decreto legislativo n. 74 del 2000*, in [www.filodiritto.com](http://www.filodiritto.com), che ribadisce come l'imputato non abbia un diritto all'accoglimento della sua richiesta, ma solamente un diritto processuale a che la stessa venga presa in considerazione.

<sup>14</sup> Sul punto G. FLORA, *Le recenti modifiche in materia penale tributaria: nuove sperimentazioni del "diritto penale del nemico"?*, in *Dir. pen e proc.*, 2012, 20. M. DI SIENA, *Doppio binario tra procedimenti tributario e penale: una metafora ferroviaria in crisi?*, in *Il fisco*, 2014, 4259 e ss., rileva come la condizione di cui all'attuale art. 13-bis, escludendo ogni possibile ricorso all'istituto del patteggiamento allorquando la pretesa erariale non sia soddisfatta, fa sì che lo svolgimento del rapporto d'imposta divenga dirimente ai fini delle sorti del processo penale e ne condizioni di fatto gli sviluppi. Il che comporterebbe, secondo l'Autore, che l'affermato principio dell'autonomia dei procedimenti (appunto, il "doppio binario") venga non solo contraddetto in maniera esplicita, ma sminuito a tal punto da divenire una mera petizione di principio.

<sup>15</sup> La richiesta di applicazione della pena implica infatti la «rinuncia a difendersi e l'accettazione di una pena scontata *in cambio* delle energie e del tempo fatto risparmiare nell'interesse generale della amministrazione della giustizia» (così Cass. pen., 27 novembre 1995, n. 649 in *Cass. pen.*, 1997, 1831). L'art. 444 c.p.p. può, dunque, considerarsi espressione di una sorta di bilanciamento tra il principio costituzionale della ragionevole durata del processo e quello dell'inviolabilità del diritto di difesa. In tal senso, R. M. GERACI, *op. cit.*, 2450.

<sup>16</sup> Così G. FLORA, *op. cit.*, 21.

contribuente integri le condizioni ostative di cui all'art. 12, comma 2-bis, del D.lgs n.74/2000, e si ritrovi pertanto "oggettivamente" escluso dalla fruibilità della sospensione condizionale, il ricorso al rito speciale, e la conseguente rinuncia alla difesa in fase dibattimentale, risulterà poco appetibile.

## 2.1. La decisione della Consulta

La Corte costituzionale ha ritenuto che la disciplina del patteggiamento nei reati fiscali non presenti alcun profilo di incompatibilità con le disposizioni della Carta Fondamentale.

Sotto un primo aspetto, si afferma che la previsione di esclusioni "oggettive" dall'accesso al patteggiamento è un'ipotesi che rientra pienamente nell'alveo della discrezionalità del legislatore: discrezionalità che, in quanto tale, implica una valutazione di opportunità politica non sindacabile dal giudice delle leggi, salvo i casi - del tutto eccezionali e che non ricorrono in quello che si espone - in cui la scelta legislativa sia affetta da manifesta irragionevolezza o da arbitrio, tali da determinare delle «inaccettabili sperequazioni tra figure criminose omogenee».<sup>17</sup>

In secondo luogo, sotto il profilo dell'illegittima restrizione del diritto di difesa in ragione dell'imposizione di oneri economici, la Consulta sottolinea come «qualunque norma che imponga oneri patrimoniali per il raggiungimento di determinati fini risulta diversamente utilizzabile a seconda delle condizioni economiche dei soggetti interessati a conseguirli», tuttavia, non soltanto per questo può essere considerata costituzionalmente illegittima. Infatti, la valutazione di illegittimità costituzionale può avvenire esclusivamente in due ipotesi: da una parte, qualora risulti compromesso l'esercizio di un diritto fondamentale, dall'altra, «quando gli oneri imposti non risultino giustificati da ragioni connesse a circostanze obiettive, così da determinare irragionevoli situazioni di vantaggio o svantaggio».

---

<sup>17</sup> La Corte conferma l'orientamento manifestato con l'ordinanza 28 dicembre 2006, n. 455 (v. *supra* nota 2), in cui si rilevava come l'introduzione di preclusioni sia oggettive che soggettive al patteggiamento costituisce «frutto di scelta discrezionale e di per sé non arbitraria del legislatore», pienamente coerente con la rinnovata fisionomia del rito che tende a «riequilibrare» il sistema processuale penale, restringendo il perimetro della giustizia negoziata».

La Corte esclude questa seconda ipotesi, da un lato, rimarcando come la scelta del legislatore appaia senz'altro giustificata alla luce del «generale interesse pubblico (..) all'eliminazione delle conseguenze dannose del reato» e, con riferimento ai reati fiscali, alla luce della sua declinazione come «specifico interesse alla integrale riscossione dei tributi evasi»; dall'altro, evidenziando la ragionevolezza dell'onere economico in un settore caratterizzato dalla diretta correlazione tra entità del danno cagionato e le risorse economiche del reo, «posto che il profitto conseguente al reato corrisponde all'imposta sottratta al fisco».<sup>18</sup>

Analogamente, deve essere esclusa anche la configurabilità di una restrizione in termini di godimento di del diritto fondamentale di difesa. Difatti, la preclusione di accesso ai riti alternativi per una determinata categoria di reati non «vulnera il nucleo incomprimibile» del predetto diritto, posto che la facoltà di chiedere l'applicazione della pena può essere considerata tutt'al più una delle modalità attraverso cui si esplica il diritto di difesa dell'imputato, ma non certo un presupposto necessario ad integrarne la fattispecie costitutiva. Prova ne è che la facoltà in parola è esclusa, di per sé, per un gran numero di reati, e che anche l'attenuante comune del risarcimento del danno può condizionare in maniera determinante «la fruibilità del patteggiamento», in quanto può risultare indispensabile per far scendere la pena detentiva al di sotto del limite previsto per l'accesso al beneficio.

## 2.2. Le argomentazioni adoperate

La sentenza in commento avalla pienamente quella recente tendenza legislativa che, muovendo dall'attribuzione di un considerevole disvalore sociale alla categoria dei reati tributari, mira a inasprire le misure di contrasto alla commissione di tali illeciti attraverso interventi che incidano direttamente sul patrimonio del reo.

---

<sup>18</sup> «In pratica, tali evocate risorse economiche sarebbero, quantomeno, derivanti (anche) dal risparmio di imposta collegato dalla evasione della stessa e, quindi, se non dilapidate o comunque perdute, pur sempre nella (astratta) disponibilità del reo». Così S. PUNTINATI, *Le più recenti decisioni della Corte Costituzionale in materia di reati tributari e la riforma del D.Lgs. n. 158/2015*, in *Rass. trib.*, 2015, 1523.

Tale inclinazione risulta particolarmente significativa nella misura in cui si consideri che l'illecito penale-tributario, a differenza della maggior parte delle fattispecie delittuose, compendia già in sé il duplice risvolto afflittivo della perseguibilità in sede penale e della «autonoma reazione» consistente nel recupero dell'imposta evasa attraverso l'attività di accertamento dell'Amministrazione Finanziaria<sup>19</sup>.

Ora, a fronte della sempre maggiore centralità attribuita, in sede penale, al pagamento del debito tributario, pare inevitabile considerare come la norma penale stia diventando, con riferimento ai reati fiscali, il mezzo privilegiato per ottenere rapidamente la riparazione di un danno erariale che, a causa dell'instaurazione del contenzioso tributario, potrebbe richiedere tempi considerevolmente più lunghi.

Al netto della considerazione che una tale assetto rischia di svilire pericolosamente il principio generale della sanzione penale quale *extrema ratio*, si ritengono tuttavia ineccepibili le considerazioni della Consulta, in merito all'impossibilità di ravvisare l'incostituzionalità dell'art. 13, comma 2-bis, (oggi articolo 13-bis) del D.lgs n.74/2000 per violazione degli art. 3 e 24 Cost..

Va infatti ribadito che il controllo di costituzionalità è un giudizio di mera legittimità, che si esprime in una verifica rivolta esclusivamente alla valutazione di vizi di conformità giuridica alla Costituzione, senza considerare gli eventuali vizi di merito, attinenti cioè ai profili di opportunità o di convenienza della norma oggetto del vaglio.<sup>20</sup> È evidente che la scelta del legislatore in merito alla tipologia dei reati

<sup>19</sup> In tal senso si veda T. TASSANI, *Confisca e recupero dell'imposta evasa: profili procedurali e processuali*, in *Rass. trib.*, 2015, 1388, secondo cui tale «duplicazione delle reazioni giuridiche manifesta chiaramente la *ratio* legislativa di rafforzare il presidio ordinamentale nelle ipotesi più gravi di evasione fiscale (quelle, appunto, di rilievo penale), per non lasciare che il recupero della ricchezza indebitamente sottratta sia [solo] affidata all'ordinario iter procedimentale/processuale tributario».

<sup>20</sup> In tal senso, A. CELOTTO, F. MODUGNO, *La giustizia costituzionale*, in *Lineamenti di diritto pubblico*, a cura di Franco Modugno, Torino, 2008, 665, che precisano come il giudizio di legittimità costituzionale non può estendersi fino a ricomprendere il sindacato sulle scelte politiche del legislatore, ovvero, sulle determinazioni dei modi in cui perseguire determinate e prescelte finalità. Secondo G. ZAGREBLESKY, *Processo costituzionale*, in *Enc. Dir.*, XXXVI, Milano, 1987, 523 e ss., il divieto di sindacato sull'uso del potere discrezionale del Parlamento è un corollario dell'esistenza di una sfera di autonoma determinazione politica del legislatore, non pregiudicata dal diritto costituzionale.

(appunto, tributari) cui applicare la restrizione per l'accesso al patteggiamento costituisce esplicitazione del potere (politico) di stabilire le modalità attraverso cui perseguire la finalità di recuperare le imposte evase dal reo. Tale determinazione, pertanto, non può costituire oggetto di sindacato da parte della Consulta, salvo il caso – come detto, del tutto eccezionale – in cui la scelta del legislatore esorbiti dai canoni della “discrezionalità”, sconfinando nell'esercizio di una volontà del tutto irragionevole e arbitraria.

### 3. Considerazioni alla luce della giurisprudenza della Corte EDU

Fermo quanto sopradetto, si segnala che la limitazione per l'accesso al patteggiamento, contenuta nell'art. 13, comma 2-bis, (oggi art. 13-bis) del D.lgs n.74/2000 presenta comunque profili di criticità, che esulano dall'alveo delle eccezioni sollevate dal gup di La Spezia e che non sono state (*rectius*, del tutto<sup>21</sup>) eliminate dall'intervento del D.lgs n.158/2015. Ci si riferisce, in particolare, alla discrasia tra la condizione per l'accesso al patteggiamento – ovvero, l'integrale pagamento del debito tributario, comprensivo di interessi e «sanzioni amministrative» – e il principio di specialità di cui all'art. 19 del medesimo D.lgs n.74/2000, a mente del quale, quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II (che punisce i «delitti») e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la sanzione speciale.<sup>22</sup> Difatti, non può non rilevarsi che l'imputato, dovendo comunque versare le somme corrispondenti ai tributi e alle sanzioni per accedere al patteggiamento, soggiacerebbe inevitabilmente a due tipi di sanzioni: quella penale, irrogata a seguito del patteggiamento, e quella amministrativa, subita per fruire dell'istituto ex art. 444 c.p.p.<sup>23</sup>

<sup>21</sup> Nei limiti di cui si dirà *infra*.

<sup>22</sup> In dottrina è stato prospettato un profilo di illegittimità costituzionale dell'art. 13 comma 2, come introdotto dal D.l. 138/2011, in termini di eccesso di delega, in quanto la disposizione avrebbe introdotto una deroga sostanziale al principio di specialità ex art. 19 del medesimo D.lgs. in assenza di una espressa previsione in tal senso della legge delega. Sul punto, in particolare, R. AMADEO, *op. cit.*, 341, nt. 3.

<sup>23</sup> Così S. GOLINO, *Cause di non punibilità e circostanze del reato. Pagamento del debito tributario*, in *I nuovi reati tributari*, a cura di Ivo Caraccioli, Milano, 2016, 337.

La criticità, già sollevata in dottrina all'indomani del D.l. n.138/2011<sup>24</sup> (che ha introdotto la limitazione per l'accesso al patteggiamento di cui all'art. 13, comma 2-bis), risulta oggi solo in parte superata per i reati di cui agli art. 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, rispetto ai quali l'attuale art. 13, come modificato dal D.lgs n.158/2015, prevede che il pagamento integrale del debito tributario costituisce non una mera circostanza attenuante (fino alla metà della pena), ma una causa di non punibilità del reato. Per tutte le restanti ipotesi, invece, l'anomalia persiste, in quanto il pagamento del debito tributario non estingue la fattispecie penale, ma semplicemente ne attenua la gravità (attuale art. 13-bis, comma 1), esponendo comunque il soggetto attivo alla duplice reazione afflittiva della sanzione penale e amministrativa.

Vero è che la giurisprudenza di legittimità si è da tempo assestata su un orientamento sostanzialmente "abrogante" del principio di specialità, sostenendo che tra le due fattispecie punibili, penale e amministrativa, non vi sia un rapporto di specialità, ma una progressione illecita di violazione di norme, con sanzioni separatamente applicabili<sup>25</sup>: trattasi del c.d. principio del "doppio binario" penale-tributario, definizione che individua una separazione sanzionatoria tra l'aspetto amministrativo tributario e l'aspetto eventualmente penale scaturente da una medesima fattispecie.<sup>26</sup>

Inoltre, nella prospettiva del legislatore nazionale, il principio di specialità sancito dall'art. 19 del D.lgs n.74/2000 costituisce norma di rango ordinario e,

<sup>24</sup> Vedi *supra*, nt. 23.

<sup>25</sup> Si veda in particolare Cass. pen., 8 aprile 2014, n. 20266, in *Dir. e prat. trib.*, 2014, II, 1089 con nota di E. BOFFELLI, *Principio del ne bis in idem nella recente giurisprudenza europea: considerazioni sul doppio binario sanzionatorio in materia tributaria*, 1097.

<sup>26</sup> Così A. PALASCIANO, *Il doppio binario penale-tributario: dalle pronunce CEDU alla Corte di Cassazione*, in *Il fisco*, 2014, 4544. La medesima conclusione, pur sulla base di diversi argomenti, era sostenuta nella Relazione Governativa al D.lgs. 74/2000, ove si legge che la coesistenza tra sanzione penale e amministrativa non costituirebbe violazione del principio di specialità, posto che l'art. 13, comma 2, intende «semplicemente utilizzare la sanzione amministrativa quale criterio "legale" di commisurazione del risarcimento del danno da reato, ulteriore rispetto al mero pagamento dell'imposta». Peraltro, tale prospettiva non convince la dottrina più acuta, che rileva, da un lato, che il danno non può essere qualificato in via preventiva dalla stessa parte che lo pretende e, dall'altro, che non è possibile fare riferimento ad una somma certamente avulsa dal danno eventualmente cagionato. Così G. MELIS, *Gli effetti della definizione amministrativa nel processo penale*, in *Riv. Guard. Fin.*, 2015, 317.

come tale, inidonea a costituire parametro di valutazione nel giudizio di legittimità costituzionale relativo ad un'altra norma - appunto, l'attuale art. 13-bis - avente il medesimo rango. Il contrasto tra le due norme, pertanto, non integrerebbe un *vulnus* di costituzionalità, censurabile dalla Consulta, ma una questione di mera "disarmonia" del tessuto normativo, la cui soluzione richiederebbe l'uso degli ordinari criteri d'interpretazione o, tutt'al più, una valutazione di opportunità politica del legislatore in una prospettiva *de iure condendo*.

Tuttavia, resta che il predetto assetto sanzionatorio si pone in contrasto non solo con il principio di specialità ex art. 19 del D.lgs n.7/2000, ma anche con l'art. 4 del Protocollo n.7 della Convenzione dei Diritti dell'Uomo, a mente del quale nessuno può essere giudicato o punito due volte per lo stesso fatto (c.d. principio del *ne bis in idem*).<sup>27</sup> La Corte EDU, attraverso una serie di pronunce<sup>28</sup>, ha chiarito la portata applicativa di tale principio con riferimento al rapporto tra sanzione amministrativa e sanzione penale, stabilendo che tanto la coesistenza delle sanzioni, quanto l'avvio del procedimento penale, successivo alla applicazione della sanzione fiscale, integrano una violazione del principio del *ne bis in idem* e, quindi, del diritto di cui al citato art. 4, prot. 7, della Convenzione<sup>29</sup>. La Corte di Strasburgo ha infatti rilevato che l'irrogazione, in sedi separate, di sanzioni amministrative e penali per la medesima infrazione tributaria contrasta con la garanzia accordata dal suddetto art. 4 prot. 7, posto che alle sanzioni del primo tipo va riconosciuta una finalità deterrente e punitiva - e, dunque, una natura sostanzialmente afflittiva - e non meramente risarcitoria.

Adottando questa impostazione, poiché le norme CEDU costituiscono "fonti interposte" rispetto all'art. 117, comma 1 Cost., che impone allo Stato italiano di rispettare gli obblighi internazionali, la violazione del principio del *ne bis in idem* da

<sup>27</sup> In tal senso, G. MELIS, *op. cit.*, 319.

<sup>28</sup> Corte EDU, sentenza 20 maggio 2014, *Nykaenen vs Finlandia*; Corte EDU, 8 giugno 1976, *Engel e altri c. Olanda*; Corte EDU, 4 marzo 2014, *Grande Stevens e altri c. Italia*.

<sup>29</sup> Sul punto, si veda in particolare G. FLICK, V. NAPOLEONI, *A un anno di distanza dall'affaire Grande Stevens: dal bis in idem all'e pluribus unum?* in *Riv. soc.*, 2015, 889-890, che rilevano come, alla luce della giurisprudenza europea, il "doppio binario" procedimentale, da cui scaturirebbe la potenziale e contestuale applicazione delle sanzioni amministrative tributarie e di quelle penali, comporterebbe un inaccettabile deroga al principio del *ne bis in idem* sostanziale, affermato dalle norme convenzionali.

parte di una norma nazionale costituirebbe una violazione (indiretta) della Carta Fondamentale - che ricorrerebbe nel caso di specie - e sarebbe quindi sindacabile dalla Consulta in sede di controllo sulla compatibilità della legge interna con la normativa convenzionale.<sup>30</sup>

In definitiva, la decisione in commento pare condivisibile nella misura in cui non travalica i limiti del controllo di costituzionalità, conservando una netta distinzione tra il profilo della conformità alla Carta Fondamentale e quello dell'opportunità politica della scelta del legislatore. Tuttavia, il rischio di una dichiarazione di incostituzionalità dell'art. 13-bis D.lgs n.74/2000 appare tutt'altro che remoto, posto che permangono profili di criticità – in particolare con riferimento alla violazione delle norme CEDU e, indirettamente, dell'art. 117, comma 1, Cost. – che non hanno sinora costituito oggetto di un'apposita ordinanza di rimessione.<sup>31</sup>

La predetta criticità potrebbe essere risolta mediante una lettura

<sup>30</sup> F. GALLO, *Rapporti fra Corte costituzionale e Corte EDU*, Bruxelles, 24 maggio 2012, in [www.cortecostituzionale.it](http://www.cortecostituzionale.it). Difatti, la Corte Costituzionale ha precisato che «La Cedu non crea un ordinamento giuridico sovranazionale e non produce, quindi, norme direttamente applicabili negli Stati contraenti. L'art. 117, comma 1, Cost., nel condizionare l'esercizio della potestà legislativa dello Stato e delle regioni al rispetto degli obblighi internazionali, tra i quali indubbiamente rientrano quelli derivanti dalla Cedu, assegna a queste ultime il rango di "fonti interposte", la cui funzione è di concretizzare nella fattispecie la consistenza degli obblighi internazionali dello Stato. Le norme Cedu, peraltro, rimanendo pur sempre ad un livello sub-costituzionale, non si sottraggono - così come interpretate dalla Corte di Strasburgo - al controllo di costituzionalità. Tale controllo deve sempre ispirarsi al ragionevole bilanciamento tra il vincolo derivante dagli obblighi internazionali, quale imposto dall'art. 117, comma 1, Cost., e la tutela degli interessi costituzionalmente protetti contenuta in altri articoli della Costituzione. Al Giudice comune spetta interpretare la norma interna in modo conforme alla disposizione internazionale, entro i limiti nei quali ciò sia permesso dai testi delle norme. Qualora ciò non sia possibile, ovvero dubiti della compatibilità della norma interna con la disposizione convenzionale «interposta», egli non può disapplicare la norma stessa, ma deve investire la Corte costituzionale della relativa questione di legittimità rispetto al parametro dell'art. 117, comma 1, Cost.»

<sup>31</sup> Si segnala che, pur in un diverso ambito, la Suprema Corte ha sollevato questione di legittimità costituzionale della coesistenza nell'ordinamento sugli abusi di mercato di sanzioni amministrative e di sanzioni penali, irrogabili allo stesso soggetto per lo stesso fatto. In particolare, l'ordinanza di rimessione 15 gennaio 2015, n. 38, ha dichiarato non manifestamente infondate, in riferimento all'art. 117 comma 1 Cost., in relazione all'art. 4 del Protocollo n. 7 della CEDU, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 187-bis, comma 1, TUF nella parte in cui prevede "Salve le sanzioni penali quando il fatto costituisce reato" anziché "Salvo che il fatto costituisca reato" e dell'art. 649 c.p.p., nella parte in cui non prevede l'applicabilità della disciplina del divieto di un secondo giudizio al caso in cui l'imputato sia stato giudicato, con provvedimento irrevocabile, per il medesimo fatto nell'ambito di un procedimento amministrativo per l'applicazione di una sanzione alla quale debba riconoscersi natura penale si sensi della CEDU e dei relativi protocolli. Sul punto, si veda S. GOLINO, *op. cit.*, 337, nt. 118.

costituzionalmente orientata dell'attuale art. 13 del D.lgs n.74/2000, laddove si ritenesse che il legislatore, eliminando la deroga espressa al principio di specialità di cui al previgente art. 13, comma 2, a mente del quale, per integrare la causa di non punibilità di cui al comma 1 del medesimo articolo «il pagamento deve riguardare anche le sanzioni amministrative previste per la violazione delle norme tributarie, sebbene non applicabili all'imputato a norma dell'articolo 19, comma 1» - abbia inteso semplicemente ampliare l'ambito di applicazione di un principio già desumibile dal vecchio testo della disposizione. Difatti, come sostenuto da autorevole dottrina<sup>32</sup>, la norma precisava che le sanzioni erano dovute «sebbene non applicabili all'imputato a norma dell'art. 19, comma 1» e quindi, *a contrario*, le sanzioni non applicabili "ad altro titolo" - come, per limitarci all'esempio estremo, nella disciplina speciale di cui al D.lgs n.269/2003, in cui le sanzioni sono applicabili "solo" alla persona giuridica<sup>33</sup> - non sarebbero state comunque applicabili dal giudice, in quanto escluse dall'ambito di operatività della deroga al principio di specialità.

La soppressione della "deroga" espressa al principio di specialità potrebbe tuttavia essere letta in senso opposto, finendo per indebolire, piuttosto che rafforzare, la tesi dell'applicabilità della sanzione solo se dovuta dall'imputato *ab origine*. Difatti, eliminando l'inciso che richiamava espressamente l'art. 19, comma 1, è venuta meno anche la stessa "base" testuale su cui poggiava l'argomento *a contrario* sopra menzionato<sup>34</sup>.

Resta peraltro sullo sfondo il tema che, trattandosi dell'applicazione di una sanzione amministrativa "attenuata", in quanto definita a seguito di procedura

---

<sup>32</sup> G. MELIS, *op. cit.*, 317-318.

<sup>33</sup> Ci si vuole riferire, per semplicità, al caso estremo in cui la sanzione è irrogabile esclusivamente ad un soggetto diverso dall'imputato. L'art. 7 del D.l. 269/2003 prevede infatti che «le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica». In tale ipotesi, dove sia il tributo, sia la sanzione sono imputabili al medesimo soggetto, non potrebbe comunque essere preteso il pagamento della sanzione amministrativa dall'imputato (persona fisica), posto che la persona giuridica risponderebbe in via autonoma della sanzione amministrativa, non pregiudicando la posizione dell'Erario e potendosi comunque ritenere "eliso" il danno per effetto del mero pagamento del tributo. Così G. MELIS, *op. cit.*, 317.

<sup>34</sup> In tal senso G. MELIS, *La nuova disciplina degli effetti penali dell'estinzione del debito tributario*, in corso di pubblicazione su *Rass. Trib.*, 2016, pag. 20 del dattiloscritto.

tributaria deflattiva<sup>35</sup>, e di una sanzione penale anch'essa ridotta, in ragione del patteggiamento, si potrebbe anche dubitare della concreta "afflittività" del meccanismo sanzionatorio delineato, considerato, peraltro, che la Corte di Cassazione<sup>36</sup>, nell'ordinanza di rimessione con cui ha sottoposto a scrutinio di costituzionalità l'art. 187-ter TUF (sanzione amministrativa in materia di manipolazione del mercato), ha messo in dubbio che la norma si ponesse in effettivo contrasto con il principio di *ne bis in idem* (*rectius* «attenuato») sulla scorta della considerazione che, nel caso di specie, la sanzione applicata in sede penale era scarsamente afflittiva in quanto "azzerata" dall'indulto.<sup>37</sup>

Una soluzione pienamente soddisfacente alla criticità riscontrata pare, in estrema sintesi, ancora lontana da una chiara e definitiva elaborazione.<sup>38</sup> Si auspica che le future argomentazioni della Consulta<sup>39</sup>, chiamata a pronunciarsi sulla conformità a Costituzione delle sanzioni amministrative in materia di *market abuse*, possano fornire all'interprete un'ulteriore, decisivo supporto, in modo da addivenire (finalmente) ad una ragionevole e armonica interpretazione del dettato normativo.

<sup>35</sup> L'art. 13 ammette espressamente che la non punibilità del reato possa derivare anche dal pagamento del debito tributario «a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché dal ravvedimento operoso». In tali ipotesi, il contribuente dovrà corrispondere solo una frazione del minimo della sanzione irrogata dall'Amministrazione Finanziaria.

<sup>36</sup> Cass. civ., 21 gennaio 2015, n. 950, in *Il fisco*, 2015, 873 con nota di A. PALASCIANO, *Rinviata alla Corte Costituzionale l'applicazione di sanzioni penali e amministrative per lo stesso fatto*.

<sup>37</sup> Sul punto, si veda G. FLICK, V. NAPOLEONI, *op. cit.*, 880. In particolare, con riferimento alla possibilità di ammettere, entro certi limiti, il cumulo di sanzioni amministrative e penali (c.d. principio del doppio binario "attenuato"), la Cassazione afferma che «tali riflessioni sono indotte dalla direttiva 2003/6/CE (ed. Market Abuse Directive - MAD) che in materia di abusi di mercato impone agli Stati membri l'obbligo di adottare sanzioni amministrative - «*effective, proportionate and dissuasive*» - lasciando loro la facoltà di prevedere nel contempo anche sanzioni penali - cd. "sistema a doppio binario" - in forza del quale, in caso di convergenza dei medesimi fatti, l'illecito penale concorre con il corrispondente illecito amministrativo, con conseguente cumulo delle rispettive sanzioni, in deroga al principio di specialità di cui all'art. 9 della legge n. 689 del 1981». Così Cass. civ., 21 gennaio 2015, n. 950, *cit.*

<sup>38</sup> Utopistica, per stessa ammissione dell'Autore, appare la soluzione proposta da M. DOVA, *Ne bis in idem e reati tributari: a che punto siamo?*, in *Dir. Pen. Cont.*, 2016, 15, a mente del quale «Per prevenire la violazione di un diritto fondamentale affermato dalla Convenzione, si potrebbe ipotizzare una rinuncia da parte dell'Ufficio finanziario alla propria potestà punitiva. In altri termini, dopo aver accertato un omesso versamento superiore alla soglia di punibilità, l'Ufficio finanziario potrebbe limitarsi a recuperare l'imposta, trasmettendo la notizia di reato alla Procura della Repubblica, senza irrogare le sanzioni amministrative».

<sup>39</sup> V. *supra* nt. 32 e 36.

**SENTENZA N. 95  
ANNO 2015**

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: Alessandro CRISCUOLO; Giudici : Paolo Maria NAPOLITANO, Giuseppe FRIGO, Paolo GROSSI, Aldo CAROSI, Marta CARTABIA, Mario Rosario MORELLI, Giancarlo CORAGGIO, Giuliano AMATO, Silvana SCIARRA, Daria de PRETIS, Nicolò ZANON,

ha pronunciato la seguente:

**SENTENZA**

nel giudizio di legittimità costituzionale degli artt. 12, comma 2-bis, e 13, comma 2-bis, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 (Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205), aggiunti dall'art. 2, comma 36-vicies semel, lettere h), ed m), del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138 (Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo), convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, promosso dal Giudice dell'udienza preliminare del Tribunale ordinario di La Spezia nel procedimento penale a carico di F.R. ed altri, con ordinanza del 3 dicembre 2013, iscritta al n. 124 del registro ordinanze 2014 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 35, prima serie speciale, dell'anno 2014.

Visto l'atto di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;  
udito nella camera di consiglio dell'11 marzo 2015 il Giudice relatore Giuseppe Frigo.

**Ritenuto in fatto**

1.- Con ordinanza del 3 dicembre 2013 il Giudice dell'udienza preliminare del Tribunale ordinario di La Spezia ha sollevato questioni di legittimità costituzionale:  
a) dell'art. 12, comma 2-bis, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 (Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205), aggiunto dall'art. 2, comma 36-vicies semel, lettera h), del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138 (Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo), convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, per contrasto con gli artt. 3, 25, secondo comma, e 27, primo e terzo comma, della Costituzione;  
b) dell'art. 13, comma 2-bis, del medesimo d.lgs. n. 74 del 2000, aggiunto dell'art. 2, comma 36-vicies semel, lettera m), del d.l. n. 138 del 2011, per asserita violazione degli artt. 3 e 24 Cost.

Il giudice a quo premette di essere investito del processo penale nei confronti di cinque persone, imputate del reato di associazione per delinquere costituita allo scopo di commettere reati tributari e fallimentari, nonché, in concorso tra loro e

con altri soggetti, dei delitti tributari di cui agli artt. 2, 4, 8 e 10-quater del d.lgs n. 74 del 2000 e del delitto di bancarotta fraudolenta impropria.

Il rimettente riferisce, altresì, che nel corso dell'udienza preliminare i difensori degli imputati avevano chiesto l'applicazione della pena ai sensi dell'art. 444 del codice di procedura penale, subordinando la richiesta alla concessione della sospensione condizionale. Il pubblico ministero aveva negato, peraltro, il proprio consenso: quanto a tre degli imputati, perché aveva ritenuto non congrua la pena richiesta in considerazione della gravità e pluralità delle contestazioni e, comunque, per le preclusioni stabilite dagli artt. 12, comma 2-bis, e 13, comma 2-bis, del d.lgs. n. 74 del 2000; quanto agli altri due imputati, perché, pur apparendo la pena congrua, la richiesta trovava ostacolo nelle predette preclusioni.

Recependo l'eccezione formulata dai difensori, il giudice a quo dubita della legittimità costituzionale delle citate disposizioni.

Ad avviso del rimettente, le questioni sarebbero rilevanti, dovendo egli fare applicazione delle norme censurate al fine di decidere sulle richieste di "patteggiamento".

Quanto, poi, alla non manifesta infondatezza, il rimettente rileva che il comma 2-bis dell'art. 12 del d.lgs n. 74 del 2000 vieta di concedere la sospensione condizionale della pena per i delitti previsti dagli articoli da 2 a 10 del medesimo decreto legislativo, quando l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore – congiuntamente – al trenta per cento del volume d'affari e a tre milioni di euro.

In questo modo, il legislatore avrebbe stabilito una rigida preclusione alla fruizione di un istituto che «assume un ruolo centrale nelle scelte repressive». La sospensione condizionale avrebbe, infatti, da tempo perduto le sue originarie connotazioni "clemenziali", per trasformarsi in uno strumento che permette di valutare la necessità o meno di applicare, nel caso concreto, la pena inflitta, nella prospettiva di garantire le migliori condizioni per il recupero sociale del condannato. Al tempo stesso, la perpetuazione della minaccia di detta pena (attraverso la previsione della possibile revoca della sospensione) e i contenuti positivi della misura (costituiti dalle condizioni cui la sospensione può essere assoggettata) conferirebbero alla sospensione condizionale i tratti di una vera e propria «pena alternativa».

Con la norma censurata, il legislatore avrebbe inteso sostituire le proprie valutazioni alla discrezionalità giudiziale, nella prospettiva di far apparire certa l'esecuzione della pena nei confronti degli autori di delitti tributari che implicino un'evasione di imposta di ammontare superiore ai due limiti stabiliti (proporzionale e fisso).

Per tal verso, la disposizione censurata violerebbe anzitutto l'art. 3 Cost., giacché la scelta di sottoporre i reati tributari ad un trattamento più rigoroso di quello riservato alla generalità degli altri reati si paleserebbe irragionevole.

Se pure è vero che la «diffusa pratica dell'evasione fiscale» genera un notevole allarme sociale, l'illecito penale tributario non presenterebbe comunque caratteristiche tali da giustificare un regime differenziato, quanto alle condizioni ostative della sospensione condizionale. Si tratterebbe, infatti, di un reato contro il patrimonio, qualificato dell'ulteriore disvalore connesso alla violazione di un

dovere che rappresenta un aspetto di rilievo dell'«appartenenza sociale», quale quello di osservanza degli obblighi tributari. Non per questo solo, tuttavia, i reati tributari risulterebbero meritevoli di un trattamento più severo di quello che la legge riserva ad altri reati contro il patrimonio pubblico, parimenti caratterizzati da un tratto di infedeltà, semmai ancora più pregnante: quali, ad esempio, i delitti di peculato o di malversazione, per i quali non sono previste analoghe disposizioni. La disposizione censurata violerebbe, altresì, l'art. 25, secondo comma, Cost., imponendo l'adozione di un trattamento punitivo suscettibile di infrangere il rapporto di proporzione tra la pena e il fatto commesso.

Il legislatore avrebbe, infatti, attribuito «una rilevanza preponderante e vincolante», ai fini dell'accesso alla sospensione condizionale, ad alcuni soltanto tra i criteri di adeguamento della pena al caso concreto enunciati dall'art. 133 del codice penale e richiamati dall'art. 164, primo comma, del medesimo codice (il rapporto tra evasione e volume d'affari rientrerebbe tra le «modalità della condotta», mentre l'entità dell'evasione atterrebbe alla misura del danno). Al contrario, solo tenendo conto di tutti gli elementi di cui al citato art. 133 cod. pen. sarebbe possibile apprezzare il disvalore del singolo episodio criminoso. Potrebbe accadere, di conseguenza – come nel caso di specie – che soggetti i quali hanno agito in circostanze di tempo o di luogo del tutto peculiari, o ai quali si può comunque muovere un «rimprovero [...] minimo» sul piano della colpevolezza, si vedano preclusa la concessione della sospensione condizionale della pena, che pure tutti gli altri fattori indicherebbero come la soluzione più adeguata.

La norma denunciata si porrebbe in contrasto, ancora, con il principio di personalità della responsabilità penale (art. 27, primo comma, Cost.), in quanto collegherebbe il trattamento punitivo, sotto il profilo della concessione della sospensione condizionale, alla sola rilevanza del danno, anziché al «rimprovero soggettivo» che può essere mosso all'agente. La soluzione legislativa apparirebbe particolarmente censurabile in casi quale quello di specie, nel quale sarebbe la stessa imputazione a rivelare come alcuni degli imputati meritino un rimprovero solo «marginale», avendo agito come prestanomi inconsapevoli di un altro soggetto (imputato in un procedimento separato), che avrebbe determinato i contenuti delle dichiarazioni fiscali sfruttando la propria posizione dominante.

Impedendo l'esecuzione penitenziaria di una pena pure rientrante nei limiti che ne consentirebbero la sospensione condizionale ed inflitta ad un soggetto incensurato, nei cui confronti sia possibile formulare una prognosi favorevole sul piano dell'astensione dalla reiterazione delle condotte criminose, la disposizione sottoposta a scrutinio comprometterebbe, infine, la finalità rieducativa della pena (art. 27, terzo comma, Cost.). Essa sancirebbe, in sostanza, una presunzione assoluta non rispondente all'id quod plerumque accidit e, perciò, irrazionale e arbitraria: presunzione che colliderebbe, altresì, con le costanti indicazioni della giurisprudenza costituzionale, al lume delle quali la funzione rieducativa della pena e la risocializzazione del condannato devono esplicitarsi sulla base di criteri individualizzanti e non di rigidi automatismi.

Per quanto attiene, poi, al comma 2-bis dell'art. 13 del d.lgs. n. 74 del 2000, detta disposizione stabilisce che, per i delitti di cui al medesimo decreto legislativo,

«l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo qualora ricorra la circostanza attenuante di cui ai commi 1 e 2» dello stesso art. 13, e cioè solo nel caso di estinzione mediante pagamento dei debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei predetti delitti.

A parere del giudice a quo, la norma violerebbe l'art. 3 Cost., determinando una irragionevole disparità di trattamento tra soggetti imputati del medesimo reato, a seconda delle rispettive condizioni economiche.

Violerebbe, altresì, l'art. 24 Cost., limitando il diritto di difesa dell'imputato non abbiente, il quale si vedrebbe precluso l'accesso al rito speciale esclusivamente per motivi legati alla propria condizione di impossidenza.

2. – È intervenuto il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, il quale ha chiesto che le questioni siano dichiarate inammissibili o, comunque, infondate.

Secondo la difesa dello Stato, le questioni sarebbe inammissibili per difetto di rilevanza. Nella specie, il pubblico ministero non ha prestato il proprio consenso al "patteggiamento": circostanza che priverebbe il giudice rimettente, in quanto giudice dell'udienza preliminare, di un autonomo potere di valutazione della richiesta formulata dall'imputato. Ai sensi dell'art. 448 cod. proc. pen., tale potere compete, infatti, unicamente al giudice del dibattimento, davanti al quale la richiesta potrà essere reiterata; detto giudice, inoltre, ove il pubblico ministero ribadisca il proprio dissenso, potrà provvedere solo all'esito del dibattimento stesso.

Le questioni sarebbero comunque inammissibili per «difetto di autosufficienza» dell'ordinanza di remissione e omessa motivazione sulla rilevanza, non avendo il rimettente chiarito con riferimento a quali degli imputati e delle numerose imputazioni l'applicazione delle norme in esame sia indispensabile ai fini della decisione.

In relazione a tre degli imputati, il pubblico ministero non ha, infatti, prestato il consenso perché ha ritenuto non congrua la pena richiesta, richiamando solo in aggiunta la preclusione stabilita dalle norme censurate. Riguardo agli altri due imputati, il giudice a quo non avrebbe, d'altra parte, valutato se e a quali delle plurime condotte criminose loro ascritte le norme in esame siano applicabili *ratione temporis*. Ai sensi del comma 36-vicies bis dell'art. 2 del d.l. n. 138 del 2011, dette norme si applicano solo ai fatti successivi alla data di entrata in vigore della legge di conversione del medesimo decreto, ossia al 16 (recte: 17) settembre 2011: laddove, invece, molte delle imputazioni indicano una data di commissione del reato anteriore.

Da ultimo, il rimettente avrebbe omesso di verificare se, nelle fattispecie concrete, risulti effettivamente superata la doppia soglia di applicabilità prevista dalla prima delle due norme denunciate (art. 12, comma 2-bis, del d.lgs. n. 74 del 2000).

Nel merito, le questioni sarebbero comunque infondate.

Quanto alla questione relativa al citato art. 12, comma 2-bis, insussistente risulterebbe, anzitutto, la dedotta violazione dell'art. 3 Cost.

Rigettando una questione di legittimità costituzionale formulata in modo analogo, concernente le esclusioni oggettive dal cosiddetto "patteggiamento allargato"

(art. 444, comma 1-bis, cod. proc. pen.), la Corte costituzionale ha già avuto modo di rilevare che il legislatore, per ragioni di politica criminale, può bene riconnettere al titolo del reato – e non (o non soltanto) al livello della pena edittale – l'applicabilità di un trattamento sostanziale o processuale più rigoroso. In tali ipotesi, l'individuazione delle fattispecie criminose da assoggettare alla disciplina più severa – proprio in quanto basata su apprezzamenti di politica criminale, connessi specialmente all'allarme sociale generato dai singoli reati – «resta affidata alla discrezionalità del legislatore; e le relative scelte possono venir sindacate dalla Corte solo in rapporto alle eventuali disarmonie del catalogo legislativo, allorché la sperequazione normativa tra figure omogenee di reati assuma aspetti e dimensioni tali da non potersi considerare sorretta da alcuna ragionevole giustificazione» (ordinanza n. 455 del 2006).

Nella specie, la previsione di un trattamento più rigoroso per i reati tributari, in un momento di congiuntura economica «particolarmente drammatico», non risulterebbe affatto irrazionale o arbitraria. Lo stesso rimettente dà atto, del resto, del particolare allarme sociale generato da tale categoria di reati, cui andrebbe ad aggiungersi la rilevanza del danno da essi arrecato al sistema economico nazionale nel suo complesso: fattori che giustificerebbero un trattamento differenziato rispetto ad un istituto, quale la sospensione condizionale della pena, che conserverebbe comunque una connotazione "clemenziale".

Infondata sarebbe anche la censura di violazione dell'art. 25, secondo comma, Cost., sotto il profilo dell'asserita rottura del rapporto di proporzione tra risposta punitiva e fatto commesso.

La disposizione denunciata preclude, infatti, la concessione della sospensione condizionale della pena in presenza di due condizioni economicamente significative, la cui ricorrenza congiunta consentirebbe ragionevolmente di presumere che la condotta illecita non rappresenti una «devianza occasionale» del reo, ma «una percentuale importante del complesso degli affari da questo gestiti, o alla cui gestione concorre». La soglia di tipo proporzionale, raggugliata all'incidenza dell'imposta evasa sul volume di affari, garantirebbe, in specie, l'adeguamento del trattamento sanzionatorio al fatto commesso, con riguardo alle condizioni soggettive del colpevole.

L'applicazione della sospensione condizionale non è, d'altra parte, rimessa alla totale discrezionalità del giudice, ma ad una discrezionalità da esercitare nel rispetto di parametri prefissati dal legislatore. Tali parametri possono essere indicati con maggiore o minore grado di dettaglio: nella stessa disciplina codicistica, a fianco di disposizioni molto generali, quale l'art. 133 cod. pen., che indica gli elementi da cui desumere la gravità del reato, ve ne sono altre maggiormente puntuali, quali quelle che precludono la concessione del beneficio al delinquente o contravventore abituale o professionale (art. 164, secondo comma, cod. pen.). La disposizione speciale in esame non farebbe, in effetti, che individuare con maggior dettaglio gli elementi per desumere la gravità del reato presi in considerazione dal citato art. 133 cod. pen., ponendosi, con ciò, quale espressione del normale rapporto tra la discrezionalità dell'organo giudiziario e quella del legislatore.

Quanto, poi, alla dedotta violazione del principio di personalità della responsabilità penale (art. 27, primo comma, Cost.), la questione sarebbe inammissibile, in quanto il rimettente avrebbe omesso di «contestualizzare» il dubbio di costituzionalità, specificando quali fra gli imputati nel giudizio a quo avrebbero assunto il ruolo di «prestanome inconsapevole»: evenienza che apparirebbe, peraltro, smentita dalle indicazioni contenute nei capi di imputazione.

La censura sarebbe, ad ogni modo, infondata. Un soggetto che abbia agito in modo «inconsapevole» non potrebbe essere, infatti, condannato per i reati tributari previsti dagli articoli da 2 a 10 del d.lgs. n. 74 del 2000, i quali richiedono tutti il dolo specifico di evasione delle imposte. Inoltre, le elevate soglie quantitative previste dalla norma censurata renderebbero altamente improbabile che possa ipotizzarsi una situazione di partecipazione inconsapevole o di «rimprovero marginale» dell'autore del fatto.

Le precedenti considerazioni escluderebbero, da ultimo, anche la configurabilità della dedotta violazione della finalità rieducativa della pena (art. 27, terzo comma, Cost.).

Parimenti infondata sarebbe la questione di legittimità costituzionale dell'art. 13, comma 2-bis, del d.lgs. n. 74 del 2000, che subordina l'accesso al rito speciale di cui all'art. 444 cod. proc. pen. al pagamento dei debiti tributari.

Tanto la disposizione generale dell'art. 165 cod. pen. che numerose norme speciali – in particolare, in materia ambientale – prevedono che la sospensione condizionale sia subordinata alla riparazione del danno, senza per ciò essere ritenute contrastanti con il principio di eguaglianza. In base al citato art. 165, d'altra parte, l'imposizione della condizione dell'adempimento degli obblighi di restituzione e risarcimento del danno è rimessa alla valutazione discrezionale del giudice solo in occasione della prima concessione del beneficio, divenendo obbligatoria ove esso sia accordato una seconda volta: e ciò senza neppure il temperamento precedentemente insito nella formula «salvo che ciò sia impossibile», soppressa dalla legge 11 giugno 2004, n. 145 (Modifiche al codice penale e alle relative disposizioni di coordinamento e transitorie in materia di sospensione condizionale della pena e di termini per la riabilitazione del condannato).

La disposizione risponde pacificamente ad una finalità specialpreventiva sia sotto il profilo negativo, dissuadendo l'autore del fatto dalla commissione di ulteriori reati sotto la minaccia di oneri personali o patrimoniali, sia sotto il profilo positivo, giacché l'onere imposto al reo contribuisce a ricostituire il rapporto di fiducia tra il soggetto e la collettività. La norma contribuisce, così, a rafforzare l'efficacia preventiva e rieducativa della pena sottesa alla disciplina della sospensione condizionale, realizzando il principio costituzionale di cui all'art. 27, terzo comma, Cost.

La Corte costituzionale ha, d'altra parte, escluso che la norma violi il principio di eguaglianza, osservando come le disposizioni che impongono un onere economico per il raggiungimento di determinati fini comportano, inevitabilmente, una diversa possibilità di utilizzazione secondo la diversa condizione economica dei soggetti che quei fini si propongono di conseguire. L'interesse all'eliminazione

del danno e al ravvedimento del reo rappresentano, peraltro, valori costituzionali atti a giustificare ragionevolmente la disparità di trattamento (sentenza n. 49 del 1975).

In materia di reati tributari, vi sarebbe, poi, una diretta correlazione tra entità del danno cagionato e potenzialità economiche del reo, posto che l'arricchimento degli autori del reato è esattamente corrispondente all'imposta sottratta al fisco. Sarebbe, dunque, ragionevole ipotizzare, in via generale, che l'evasore disponga, o abbia avuto la possibilità di disporre, delle risorse economiche per il risarcimento del danno.

D'altro canto, subordinare la condizione dell'adempimento dell'obbligo tributario alla valutazione delle disponibilità economiche del reo equivarrebbe a rendere inapplicabile la norma. L'evasione di imposta è, infatti, sempre più spesso realizzata da soggetti «avveduti», che non risultano formalmente proprietari di beni, e con modalità che prevedono lo svuotamento del «veicolo societario» utilizzato. L'autorità giudiziaria non sarebbe, quindi, in grado di accertare la reale consistenza del patrimonio del reo, se non a mezzo di ulteriori indagini: con la conseguenza che, nell'accesso al rito speciale, rimarrebbero avvantaggiati proprio i soggetti più callidi, che presentano una maggiore pericolosità sociale.

### **Considerato in diritto**

1.– Il Giudice dell'udienza preliminare del Tribunale ordinario di La Spezia dubita della legittimità costituzionale di due disposizioni in materia penale tributaria, introdotte dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, in sede di conversione, con modificazioni, del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138 (Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo).

I dubbi investono, in primo luogo, l'art. 12, comma 2-bis, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 (Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205), aggiunto dall'art. 2, comma 36-vicies semel, lettera h), del citato d.l. n. 138 del 2011, come convertito, in forza del quale l'istituto della sospensione condizionale della pena non si applica ai delitti previsti dagli articoli da 2 a 10 del medesimo decreto legislativo, quando l'ammontare dell'imposta evasa superi – congiuntamente – il trenta per cento del volume d'affari e tre milioni di euro.

La norma censurata violerebbe l'art. 3 della Costituzione, sottoponendo i reati tributari considerati ad un trattamento irragionevolmente più severo di quello riservato alla generalità degli altri reati, ivi compresi taluni delitti contro il patrimonio pubblico con tratti di infedeltà ancora più accentuati, quali il peculato e la malversazione, per i quali non sono previste analoghe preclusioni.

La disposizione denunciata si porrebbe, altresì, in contrasto con l'art. 25, secondo comma, Cost., in quanto impedirebbe al giudice di valutare la concreta gravità del reato, ai fini della concessione della sospensione condizionale, sulla base di tutti gli elementi indicati dall'art. 133 del codice penale, rompendo così il rapporto di proporzionalità fra la risposta punitiva e il fatto commesso.

Violerebbe, ancora, l'art. 27, primo comma, Cost., perché collegherebbe il trattamento sanzionatorio alla sola rilevanza del danno causato dal reato, anziché

al «rimprovero soggettivo» che può essere mosso all'agente, in contrasto con il principio di personalità della responsabilità penale.

Comprometterebbe, infine, la finalità rieducativa della pena (art. 27, terzo comma, Cost.), imponendo un trattamento punitivo che può risultare, in concreto, inadeguato e desocializzante.

Il rimettente censura, in secondo luogo, l'art. 13, comma 2-bis, del d.lgs. n. 74 del 2000, aggiunto dall'art. 2, comma 36-vicies semel, lettera m), del d.l. n. 138 del 2011, ove si stabilisce che, per i delitti di cui al medesimo decreto legislativo, l'applicazione della pena ai sensi dell'art. 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo qualora ricorra la circostanza attenuante di cui ai commi 1 e 2 dello stesso art. 13, e cioè solo nel caso di estinzione, mediante pagamento, dei debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei predetti delitti.

La previsione violerebbe tanto l'art. 3 Cost., determinando una irragionevole disparità di trattamento tra soggetti imputati del medesimo reato, a seconda delle loro condizioni economiche; quanto l'art. 24 Cost., limitando il diritto di difesa dell'imputato non abbiente, il quale vedrebbe precluso l'accesso al rito speciale esclusivamente per motivi legati alla propria condizione di impossidenza.

2.– Invertendo l'ordine di prospettazione del rimettente, deve essere esaminata per prima – in quanto logicamente pregiudiziale – la questione afferente alla limitazione del "patteggiamento" prevista dall'art. 13, comma 2-bis, del d.lgs. n. 74 del 2000.

Nel caso di specie, il giudice a quo si trova, infatti, a dover decidere sulla richiesta di applicazione della pena formulata dagli imputati di plurimi reati tributari (oltre che di altri delitti): richiesta subordinata alla concessione della sospensione condizionale (art. 444, comma 3, cod. proc. pen.). Il primo punto da chiarire, perciò, è se il "patteggiamento" sia ammesso in relazione ai reati per cui si procede. Solo se si risponda affermativamente a tale quesito ci si potrà interrogare sulla realizzabilità della condizione cui la richiesta è subordinata.

3.– Con riguardo alla questione concernente il citato art. 13, comma 2-bis, le eccezioni di inammissibilità formulate dall'Avvocatura generale dello Stato non sono fondate.

Quanto all'eccezione di inammissibilità per difetto di rilevanza – connessa al fatto che, nella specie, il pubblico ministero non ha prestato il consenso alla richiesta di applicazione della pena – vale il rilievo che, alla luce di quanto riferito nell'ordinanza di rimessione, almeno rispetto a due dei cinque imputati nel giudizio a quo, il dissenso è stato motivato unicamente con le preclusioni stabilite dalle norme censurate. Rimosse queste ultime, l'opposizione del rappresentante della pubblica accusa – non sindacabile dal rimettente, in quanto giudice dell'udienza preliminare – verrebbe automaticamente meno e la richiesta potrebbe essere quindi accolta.

Eguale è infondata l'eccezione di difetto di motivazione sulla rilevanza, per non avere il rimettente specificato a quali, fra i numerosi reati contestati, le norme censurate siano applicabili *ratione temporis*. La richiesta di applicazione della pena proposta dagli imputati investe, infatti, tutte le imputazioni cumulativamente formulate nei loro confronti. Basta, perciò, che la preclusione censurata operi in

rapporto ad una sola di esse perché la richiesta divenga inaccoglibile. E tale condizione certamente sussiste, posto che – alla luce dei capi di imputazione riprodotti nell'ordinanza di remissione – buona parte dei reati tributari per cui si procede risultano commessi dopo il 17 settembre 2011 (data a partire dalla quale la denunciata limitazione del "patteggiamento" è divenuta operante, ai sensi dell'art. 2, comma 36-vicies bis, del d.l. n. 138 del 2011).

4.– Nel merito, la questione è infondata.

Con la norma sottoposta a scrutinio, il legislatore ha introdotto una esclusione oggettiva dal "patteggiamento", riferita alla generalità dei delitti in materia tributaria previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000: esclusione che si affianca alle numerose esclusioni oggettive dal cosiddetto "patteggiamento allargato" – ossia dal patteggiamento per una pena detentiva compresa tra i due e i cinque anni – già previste dall'art. 444, comma 1-bis, cod. proc. pen.

Nel negare l'illegittimità costituzionale di tali esclusioni, questa Corte ha rilevato come rientri nella discrezionalità del legislatore riconnettere al titolo del reato, e non (o non soltanto) al livello della pena edittale, un trattamento più rigoroso, quanto all'accesso al rito alternativo: discrezionalità il cui esercizio – in quanto basato su apprezzamenti di politica criminale, connessi specialmente all'allarme sociale generato dai singoli reati – è sindacabile solo ove decampi nella manifesta irragionevolezza e nell'arbitrio, come avviene quando le scelte operate determinino inaccettabili sperequazioni tra figure criminose omogenee (ordinanza n. 455 del 2006). Censura, questa, peraltro non mossa dal rimettente alla norma in esame.

Nel frangente, il legislatore ha inteso rimuovere la preclusione solo quando ricorra una circostanza attenuante speciale collegata alla riparazione dell'offesa causata dal reato, qual è quella delineata dai commi 1 e 2 dello stesso art. 13 del d.lgs. n. 74 del 2000: vale a dire, solo se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti considerati siano stati «estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie».

Il giudice a quo reputa tale soluzione normativa incompatibile con gli artt. 3 e 24 Cost., in quanto generativa di una disparità di trattamento fra imputati del medesimo reato in ragione delle loro condizioni economiche e, al tempo stesso, di una limitazione del diritto di difesa dei non abbienti. Solo chi abbia la "forza economica" per pagare – tempestivamente e compiutamente – il debito tributario ha, infatti, la possibilità di accedere al rito alternativo e al connesso sconto di pena. L'assunto – sulla cui base il rimettente chiede la rimozione integrale della norma preclusiva – non può essere condiviso.

Questa Corte ha già escluso – con risalente decisione – i vulneri costituzionali denunciati in rapporto alla circostanza attenuante comune del risarcimento del danno, di cui all'art. 62, numero 6), prima parte, del codice penale, rispetto alla quale quella tributaria si pone in rapporto di specialità (sentenza n. 111 del 1964, le cui affermazioni sono state successivamente ribadite dalla sentenza n. 49 del 1975, con riguardo alla possibilità di subordinare la sospensione condizionale

della pena alla riparazione del danno).

Nell'occasione, la Corte ha rilevato che qualunque norma che imponga oneri patrimoniali per il raggiungimento di determinati fini risulta diversamente utilizzabile a seconda delle condizioni economiche dei soggetti interessati a conseguirli. Non per questo solo, tuttavia, essa è costituzionalmente illegittima. Ciò avviene esclusivamente in due ipotesi: da un lato, quando ne risulti compromesso l'esercizio di un diritto che la Costituzione garantisce a tutti paritariamente (quale il diritto di azione e difesa in giudizio, come avveniva per i vecchi istituti del *solve et repete* e della *cautio pro expensis*: sentenze n. 21 del 1961 e n. 67 del 1960); dall'altro, quando gli oneri imposti non risultino giustificati da ragioni connesse a circostanze obiettive, così da determinare irragionevoli situazioni di vantaggio o svantaggio.

È del tutto evidente come questa seconda ipotesi non ricorra nel caso in esame. Il generale interesse pubblico (oltre che della persona offesa) all'eliminazione delle conseguenze dannose del reato, anche per il suo valore sintomatico del processo di ravvedimento del reo – interesse che giustifica le disparità di trattamento indotte dal citato art. 62, numero 6), prima parte, cod. pen. (sentenza n. 111 del 1964) – si coniuga, infatti, nel frangente, allo specifico interesse alla integrale riscossione dei tributi evasi.

Ma neppure ricorre la prima ipotesi: e ciò ancorché l'onere patrimoniale imposto dalla norma censurata incida – tramite il richiamo all'anzidetta circostanza attenuante – sulla fruizione di un istituto che, a differenza di questa, non ha natura esclusivamente sostanziale, ma "ibrida" (processuale-sostanziale), quale il "patteggiamento"; rito alternativo cui si collega, in funzione incentivante, la possibilità di beneficiare di una consistente riduzione della pena (fino a un terzo: art. 444, comma 1, cod. proc. pen.).

È ben vero che, per reiterata affermazione di questa Corte, la facoltà di chiedere i riti alternativi – quando è riconosciuta – costituisce una modalità, tra le più qualificanti ed incisive (sentenze n. 237 del 2012 e n. 148 del 2004), di esercizio del diritto di difesa (ex plurimis, sentenze n. 273 del 2014, n. 333 del 2009 e n. 219 del 2004).

Ma è altrettanto vero che la negazione legislativa di tale facoltà in rapporto ad una determinata categoria di reati non vulnera il nucleo incompressibile del predetto diritto. La facoltà di chiedere l'applicazione della pena non può essere evidentemente considerata una *condicio sine qua non* per un'efficace tutela della posizione giuridica dell'imputato, tanto è vero che essa è esclusa per un largo numero di reati: tutti quelli per i quali non può essere inflitta, in concreto, una pena detentiva contenuta entro il limite generale di fruibilità dell'istituto (cinque anni di pena detentiva, ovvero due, rispetto ai reati esclusi dal "patteggiamento allargato"); tutti quelli di competenza del tribunale per i minorenni e del giudice di pace (art. 25, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 22 settembre 1988, n. 448, recante «Approvazione delle disposizioni sul processo penale a carico di imputati minorenni», e art. 2, comma 1, lettera g, del decreto legislativo 28 agosto 2000, n. 274, recante «Disposizioni sulla competenza penale del giudice di pace, a norma dell'articolo 14 della legge 24 novembre 1999, n. 468»: sulla

legittimità costituzionale di tali esclusioni, sentenza n. 135 del 1995; ordinanze n. 28 del 2007, n. 312 e n. 228 del 2005).

La stessa attenuante comune del risarcimento del danno può, del resto, condizionare la fruibilità del "patteggiamento", quante volte il suo riconoscimento risulti concretamente indispensabile per far scendere la pena detentiva al di sotto del limite dei cinque anni (ovvero dei due anni, quanto ai reati esclusi dal "patteggiamento allargato").

Si aggiunga che, come evidenziato dalla difesa dello Stato, con riguardo ai reati tributari vi è, di regola – anche se non immancabilmente – una diretta correlazione tra entità del danno cagionato e risorse economiche del reo (ove questi si identifichi nel contribuente persona fisica), o da lui comunque gestite (ove si tratti dell'amministratore o del liquidatore di società o enti), posto che il profitto conseguente al reato corrisponde all'imposta sottratta al fisco. Si tratta di una situazione analoga, mutatis mutandis, a quella riscontrabile in rapporto al delitto di insolvenza fraudolenta, di cui all'art. 641 cod. pen., rispetto al quale l'adempimento dell'obbligazione ha addirittura effetti estintivi del reato.

5.– La riscontrata infondatezza della questione inerente alla preclusione del "patteggiamento" rende inammissibile, per difetto di rilevanza, la questione relativa al divieto di concessione della sospensione condizionale della pena per i delitti di cui agli articoli da 2 a 10 del d.lgs. n. 74 del 2000, sancita dal censurato art. 12, comma 2-bis, del medesimo decreto.

La richiesta presentata dagli imputati nel giudizio a quo va, infatti, comunque disattesa per la pregiudiziale ragione che il "patteggiamento" non è consentito in rapporto ai reati per cui si procede: di modo che l'eventuale rimozione dell'ostacolo alla concessione della sospensione condizionale, cui la richiesta è subordinata, rimarrebbe del tutto ininfluenza sulla decisione che il rimettente è chiamato ad adottare.

Resta con ciò assorbita l'eccezione di inammissibilità per difetto di motivazione sulla rilevanza, formulata dalla Presidenza del Consiglio dei ministri in correlazione all'asserita mancata verifica, da parte del rimettente, dell'avvenuto superamento, nelle singole fattispecie contestate, delle soglie quantitative cui è subordinata l'applicabilità della norma censurata.

per questi motivi

LA CORTE COSTITUZIONALE

1) dichiara non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 13, comma 2-bis, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 (Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205), aggiunto dall'art. 2, comma 36-vicies semel, lettera m), del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138 (Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo), convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, sollevata, in riferimento agli artt. 3 e 24 della Costituzione, dal Giudice dell'udienza preliminare del Tribunale ordinario di La Spezia con l'ordinanza indicata in epigrafe;

2) dichiara inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 12,

comma 2-bis, del d.lgs. n. 74 del 2000, aggiunto dall'art. 2, comma 36-vicies semel, lettera h), del d.l. n. 138 del 2011, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 148 del 2011, sollevata, in riferimento agli artt. 3, 25, secondo comma, e 27, primo e terzo comma, della Costituzione, dal Giudice dell'udienza preliminare del Tribunale ordinario di La Spezia con la medesima ordinanza.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 14 maggio 2015.

F.to:

Alessandro CRISCUOLO, Presidente

Giuseppe FRIGO, Redattore

Gabriella Paola MELATTI, Cancelliere

Depositata in Cancelleria il 28 maggio 2015