

PARTE SECONDA

La nuova causa di non punibilità ex art. 13 D.Lgs. n.74/2000 tra applicazione retroattiva e giudicato

di Luca Magnanini

Cultore di Diritto processuale penale
Università di Modena e Reggio Emilia

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Il pagamento del debito tributario come causa di non punibilità ai sensi dell'art. 13 D.Lgs. n.74/2000 in seguito alla modifica apportata dal D.Lgs. n.158/2015. Mutamento del quadro normativo di riferimento – 3. La soluzione della Cassazione sul rapporto tra retroattività e giudicato in riferimento alla causa di non punibilità ex art. 13 D.Lgs. n.74/2000 – 4. Altre problematiche di diritto intertemporale. Orientamenti attuali della giurisprudenza di legittimità sulla retroattività della causa di non punibilità ex art. 13 D.Lgs. n.74/2000 in relazione ai procedimenti in corso alla data di entrata in vigore del D.Lgs. n.158/2015 – 5. Brevi osservazioni conclusive

1. Premessa

Il caso esaminato dalla Corte di Cassazione nella sentenza in commento si impernia sul problema della retroattività dell'art. 13, comma 1, D.Lgs. 10 marzo 2000, n.74,¹ introdotto dall'art. 11, comma 1, D.Lgs. 24 settembre 2015, n.158, il

¹ Sul novellato art. 13 D.Lgs. n.74/2000, R. AMADEO, *sub* art. 13, in C. NOCERINO e S. PUTINATI (a cura di), *La riforma dei reati tributari. Le novità del D.Lgs. n.158/2015*, Torino, 2015, p. 325; F. ANTOLISEI, *Manuale di diritto penale. Leggi complementari*, II, a cura di C.F. GROSSO, 14^a ediz., Milano, 2018, p. 410; F. COLAIANNI e M. MONZA, *Commento agli artt. 13 e 13-bis del D.Lgs. 74/2000 mod. D.Lgs. 158/2015*, in I. CARACCIOLI (a cura di), *I nuovi reati tributari. Commento al D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158*, Milano, 2016, p. 306; G. GAMBOGI, *La riforma dei reati tributari. Commento al Decreto legislativo 24 settembre 2015, n.158*, Milano, 2016, p. 379; A. GIARDA e M. ALLOISIO, *Le nuove cause di estinzione del reato e di esclusione della punibilità. Le circostanze del reato*, in A. GIARDA - A. PERINI - G. VARRASO (a cura di), *La nuova giustizia penale tributaria. I reati - Il processo*, Padova, 2016, p. 435; S. GOLINO, *Cause di non punibilità e circostanze del reato. Pagamento del debito tributario*, in I. CARACCIOLI (a cura di), *I nuovi reati tributari, cit.*, p. 325; A. IORIO e S. MECCA, *Nuovi rapporti tra pagamento del debito tributario e reati*, in *Corr. Trib.*, 2015, p. 4463; E. MASTROGIACOMO, *Commento agli artt. 13 e 13-bis D.Lgs. n.74/2000, mod. D.Lgs. n.158/2015*, in I. CARACCIOLI (a cura di), *I nuovi reati tributari, cit.*, p. 264; G. MELIS, *La nuova disciplina degli effetti penali dell'estinzione del debito tributario*, in *Rass. trib.*, 2016, p. 589; E. MUSCO e F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, 3a ediz., Bologna, 2016, pp. 57 e ss.; A. PALASCIANO, *Le modifiche all'art. 13 D.Lgs. 74/2000 ed il 'ne bis in idem'*, in I. CARACCIOLI (a cura di), *I nuovi reati tributari, cit.*, p. 264; A. PERINI, *La riforma dei reati tributari*, in *Dir. pen. proc.*, 2016, pp. 31 e ss.; C. SANTORIELLO e A. PERINI, *La riforma dei reati tributari (D.Lgs. 24 settembre 2015, n.158)*, Milano, 2015, p. 75. Per ulteriori riflessioni, V. MASTROIACOVO, *Riflessi penali delle definizioni consensuali tributarie e riflessi fiscali delle definizioni bonarie delle vertenze penali*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, I, p. 143, nonché, per un'interessante riflessione su nuovo art. 13 *cit.* e *ne bis in idem*, V. MAIELLO, *Doppio binario sanzionatorio, ne bis in idem e reati tributari*, in *Giur.*

quale prevede – come meglio si chiarirà nel prosieguo – la non punibilità di alcuni delitti previsti nel D.Lgs. n.74/2000. In particolare, trattasi della questione della retroattività della predetta causa speciale di non punibilità in relazione all'intangibilità del giudicato secondo l'art. 2, comma 4, c.p. nei procedimenti penali in corso alla data di entrata in vigore della novella.

Nel caso in esame, infatti, l'imputato proponeva ricorso avverso l'ordinanza con la quale il Giudice per le indagini preliminari del Tribunale di Genova rigettava, *in executivis*, l'istanza di revoca ex art. 673 c.p.p. della sentenza di applicazione pena relativa al reato di cui all'art. 10-bis D.Lgs. n.74/2000. Il ricorrente, premesso di aver provveduto al pagamento del debito tributario prima dell'apertura del dibattimento, lamentava violazione dell'art. 2 c.p. in relazione all'art. 673 c.p.p. per aver il G.I.P. escluso, in séguito all'intervenuta trasformazione del pagamento del debito tributario da circostanza attenuante a causa di non punibilità, di poter accogliere la predetta istanza di revoca della sentenza per abolizione del reato per intervenuto giudicato. L'interpretazione – a suo dire – “rigida e restrittiva” dell'art. 2, comma 4, c.p. adottata dall'ordinanza del G.I.P. si porrebbe, infatti, in contrasto con gli artt. 3, 13, 27, comma 3, e 117 Cost., oltre al fatto che non potrebbe considerarsi rapporto giuridico esaurito una condanna ancora interamente da eseguire. Di talché, ove non fosse possibile l'applicazione analogica dell'art. 673 c.p.p. al fine di consentire al giudice dell'esecuzione di “eliminare il contenuto del titolo esecutivo consistente in una pena parzialmente o totalmente illegale”, dovrebbe in subordine sollevarsi questione di legittimità costituzionale dell'art. 2 Cost. nella parte in cui non consente tale intervento in sede esecutiva.

Rigettando perché infondato il ricorso, la Corte di Cassazione concluderà affermando che la causa di non punibilità *de qua* non si applica ai procedimenti nei quali, pur essendo intervenuto il pagamento integrale del debito tributario nei termini di legge (ossia entro l'apertura del dibattimento di primo grado), sia

comm., 2017, II, p. 348.

intervenuta sentenza irrevocabile prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. n.158/2015.

Ciò premesso, nel prosieguo, dopo un breve richiamo del quadro normativo di riferimento in séguito alla riforma operata dal D.Lgs. n.158/2015, si passerà in esame l'argomentazione della Suprema Corte nella sentenza in commento, salvo procedere, prima di avviarsi alle conclusioni, ad un fugace riepilogo delle questioni emerse in riferimento all'applicazione retroattiva della nuova causa di non punibilità per i reati tributari.

2. Il pagamento del debito tributario come causa di non punibilità ai sensi dell'art. 13 D.Lgs. n.74/2000 in séguito alla modifica apportata dal D.Lgs. n.158/2015. Mutamento del quadro normativo di riferimento

Prima della riforma introdotta dal D.Lgs. n.158/2015, gli artt. 13 e 14 del D.Lgs. n.74/2000 rappresentavano l'inveramento della generica previsione di "meccanismi premiali idonei a favorire il risarcimento del danno"² dettata dall'art. 9, comma 2, lett. e) della Legge delega 25 giugno 1999, n.205. A fronte dell'ampio margine offerto dalla delega, si era preferito configurare la condotta risarcitoria come circostanza attenuante di portata comune a tutto il diritto penale tributario, anziché elevarla a causa di estinzione del reato o esclusione della punibilità.³

Senonché il timore che una simile previsione avrebbe consentito al contribuente «di "monetizzare" il rischio della responsabilità penale, barattando, sulla base di un freddo calcolo, la certezza del vantaggio presente con l'eventualità di un risarcimento futuro privo di stigma criminale»⁴ viene, per così dire, superato dalla novella del settembre 2015, in forza della quale l'estinzione

² Per alcune considerazioni, D. FONDAROLI, *Illecito penale e riparazione del danno*, Milano, 1999, p. 535; in generale, sulla possibilità di valorizzare il *post factum*, C.E. PALIERO, «*Minima non curat praetor*». *Ipertrofia del diritto penale e decriminalizzazione dei reati bagatellari*, Padova, 1985, p. 750.

³ In questo senso, v., per tutti, I. CARACCIOLI, *Attenuanti: la transazione si fa meno appetibile*, in *Guida al diritto*, n.14/2000, p. 85; *id.*, *L'attenuante del pagamento del debito tributario e la compensazione*, in *il fisco*, 2000, 11620; *id.*, *Interpello - Istituti premiali - Specialità fra sanzioni penali e sanzioni tributarie*, *ivi*, 2001, p. 4791.

⁴ Cfr. Relazione ministeriale, in *il fisco*, 2000, p. 3164.

del debito tributario per effetto del pagamento degli importi dovuti non è più prevista solamente come circostanza attenuante, ma, in determinati casi e per taluni delitti, è elevata a vera e propria causa di non punibilità del reato tributario.⁵

Come noto, infatti, l'art. 13, comma 1, D.Lgs. n.74/2000, così come riformulato dal D.Lgs. n.158/2015, dispone la non punibilità dei reati c.d. 'di riscossione' – ossia l'omesso versamento di ritenute dovute o certificate (art. 10-*bis*), l'omesso versamento di IVA (art. 10-*ter*) e l'indebita compensazione di crediti non spettanti (art. 10-*quater*, comma 1) – a fronte dell'integrale pagamento del debito tributario entro l'apertura del dibattimento del processo di primo grado.

Al successivo comma 2 è, invece, prevista la non punibilità per i reati di infedele ed omessa dichiarazione, di cui agli artt. 4 e 5 D.Lgs. n.74/2000, nel caso di pagamento delle somme dovute a séguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o comunque dell'avvio di qualsivoglia attività di accertamento amministrativo o dell'inizio di procedimenti penali a carico.⁶

⁵ Sulle cause di non punibilità, nella manualistica, G. FIANDACA e E. MUSCO, *Diritto penale. Parte generale*, 7^a ediz., Bologna, 2014, pp. 268-269; F. MANTOVANI, *Diritto penale. Parte generale*, 10^a ediz., Milano, 2017, 235-236, p. 796; G. MARINUCCI e E. DOLCINI, *Manuale di diritto penale. Parte generale*, 6^a ediz., Milano, 2017, pp. 428-432, succ. pp. 600-602; D. PULITANÒ, *Diritto penale*, 7^a ediz., Torino, 2017, pp. 223-224, succ. pp. 444-448; in particolare, sulla natura giuridica della causa di non punibilità prevista dall'art. 13 D.Lgs. n.74/2000, e sui riflessi sui concorrenti nel reato, E. MASTROGIACOMO, *Commento agli artt. 13 e 13-bis D.Lgs. 74/2000, cit.*, pp. 268 e ss.; secondo G. GAMBOGI, *La riforma dei reati tributari, cit.*, p. 380, si tratterebbe di causa estintiva. Cfr., tuttavia, V. MASTROIACOVO, *Riflessi penali delle definizioni consensuali tributarie, cit.*, p. 158, la quale ricorda che la disposizione proposta in sede di prima bozza parlava espressamente di "causa di estinzione del reato", anziché di "causa di non punibilità". Di "una sorta di 'ritorno al passato'" parla, invece, in riferimento alla novella *de qua*, E. MASTROGIACOMO, *Commento agli artt. 13 e 13-bis D.Lgs. 74/2000, cit.*, p. 268, «in quanto è stato reintrodotta un doppio regime di benefici penali derivanti dall'estinzione del debito tributario già preesistente al D.Lgs. n.74/2000». Per alcune interessanti conclusioni sulla riforma in tema di estinzione del debito tributario, G. MELIS, *La nuova disciplina degli effetti penali dell'estinzione del debito tributario, cit.*, pp. 630 e ss..

⁶ Sulla cornice temporale per l'operatività della clausola di non punibilità, cfr. E. MUSCO e F. ARDITO, *Diritto penale tributario, cit.*, p. 61, i quali evidenziano che «il disvalore connesso alla infedele o omessa dichiarazione è certamente maggiore rispetto a quello associato alla condotta

A séguito della *novatio legis*, la circostanza attenuante di cui al vecchio art. 13 è stata traslata nel nuovo art. 13-bis, con la sola modifica dell'entità della riduzione di pena e l'aggiunta della clausola di riserva ("fuori dai casi di non punibilità").

Si ricordi, infine, come, in entrambi i casi di cui agli artt. 13 e 13-bis D.Lgs. n.74/2000, è stata introdotta l'importante novità della sospensione del procedimento penale nelle more del pagamento del debito tributario (art. 13, comma 3):⁷ laddove il debito, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, sia in corso di estinzione mediante rateizzazione, è prevista la concessione di un termine di tre mesi (prorogabile dal giudice, ove ritenuto necessario, una sola volta per non oltre tre mesi) al fine di consentire all'imputato di completare il pagamento ed essere pertanto ammesso ai benefici premiali poc'anzi ricordati.⁸

di mancato pagamento di quanto dovuto e, pertanto, l'operatività della clausola di non punibilità rispetto ai reati dichiarativi è correttamente ancorata ad un *agere* tempestivo e anticipatorio, cioè precedente alla formale conoscenza di un accertamento fiscale o di un procedimento penale».

⁷ Tuttavia, si veda anche l'osservazione critica di I. CARACCIOLI, *Linee generali della revisione del sistema penale tributario, in il fisco*, 2015, 2938, secondo il quale con «le nuove disposizioni degli artt. 13 e 13-bis D.Lgs. n.74/2000, con cui viene ampiamente ridisegnato il sistema dell'attuale incidenza del risarcimento del danno erariale sulla punibilità dei reati [...] si è voluto arrivare solo fino ad un certo punto, in quanto nel lungo dibattito che ha preceduto l'approvazione della riforma si era anche ventilata la possibilità che il risarcimento del danno erariale potesse portare comunque all'estinzione di taluni reati in materia di dichiarazione (escluso comunque quello di cui all'art. 3). In realtà, poi, a tanto non si è pervenuti in ogni caso, osservandosi da molti che la previsione dell'estinzione del reato a séguito del risarcimento del danno potesse avere un'efficacia addirittura propulsiva verso la commissione del reato stesso, in applicazione del grossolano concetto: "evado, poi se vengo processato pago una cifra minore in via transattiva e quindi il reato si estingue". Pertanto il meccanismo introdotto, pur importante, si arresta ad un certo punto», dal momento che, per i reati di cui agli artt. 4 e 5, «non si può, quindi, conseguire la non punibilità [...] se il pagamento avviene dopo tale draconiano termine della scadenza della dichiarazione per l'anno successivo».

⁸ Sulle perplessità che ha suscitato la congruità di tale limite temporale di sospensione sia consentito rinviare a L. MAGNANINI, *L'attenuante del pagamento del debito tributario mediante rateizzazione: orientamenti giurisprudenziali e profili di incostituzionalità*, in *Rass. trib.*, 2016, pp. 769 e ss.; v., tuttavia, Corte cost., ord. 6 dicembre 2017, n.256, in *Giur. cost.*, 2017, p. 2720, la quale ha dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 13, comma 3, D.Lgs. n.74/2000, come sostituito dall'art. 11 D.Lgs. n.158/2015, sollevata, in riferimento agli artt. 3 e 24 Cost., da Trib. Treviso, ord. 23 febbraio 2016, in www.dirittopenalecontemporaneo.it, 4 aprile 2016; per un commento, A. PERINI, *Incostituzionale la nuova causa di esclusione della punibilità prevista per i reati tributari di omesso versamento?*, in *Arch. pen.*, 2016, III, 67; M.C. UBIALI, *La Corte costituzionale sulla rateizzazione del pagamento del debito tributario ex art. 13, co. 3, D.Lgs. 74/2000*, in www.dirittopenalecontemporaneo.it, 12 dicembre 2017.

Per quanto qui di interesse, trattandosi di sentenza di condanna per il reato di omesso versamento di ritenute di cui all'art. 10-bis D.Lgs. n.74/2000,⁹ qualche ulteriore cenno sulla causa di non punibilità prevista dall'art. 13, comma 1, D.Lgs. n.74/2000 riguardante, appunto, i cc.dd. delitti 'di riscossione'. Più nello specifico, essa è applicabile allorquando, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado (art. 492 c.p.p.),¹⁰ i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti di cui agli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, D.Lgs. n.74/2000, comprese sanzioni amministrative ed interessi,¹¹ siano stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a séguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalla normativa fiscale, ivi incluso il ravvedimento operoso.¹² Non è revocabile in dubbio, stante

⁹ Sulla struttura dell'art. 10-bis citato si segnala, di recente, Cass. pen., SS.UU., sent. 1° giugno 2018, n.24782, *Macerata*, Rv. 272801, con nota di A. CAVALLO, *Omesso versamento di ritenute dovute o certificate: le Sezioni Unite precisano gli elementi costitutivi del reato*, in www.dirittopenalecontemporaneo.it, 2018, 7, p. 5.

¹⁰ Il pagamento deve, cioè, avvenire entro il termine di cui all'art. 491 c.p.p., ovvero al massimo subito dopo l'accertamento della regolare costituzione delle parti (cfr., *ex plurimis*, G. BELLAGAMBA e G. CARITI, *Il sistema delle sanzioni tributarie. I reati tributari. Le sanzioni amministrative tributarie*, 2ª ediz., Milano, 2011, p. 225). Tale termine, in linea con le previsioni di cui all'art. 62, n.6, c.p., «mira ad evitare lunghe sospensioni o rinvii del dibattimento in prossimità della decisione, o comunque ad istruttoria avanzata, finalizzate ad iniziative risarcitorie» (Relazione ministeriale, *cit.*, p. 3165), nel rispetto dei principi di concentrazione e immediatezza, che innervano il dibattimento penale. Se tale limite opera per i procedimenti che seguono il rito ordinario, per quelli che si decidono dinanzi al G.U.P. con riti alternativi cfr. E. MASTROGIACOMO, *sub art. 13*, in I. CARACCIOLI - A. GIARDA - A. LANZI (a cura di), *Diritto e procedura penale tributaria (Commentario al Decreto legislativo 10 marzo 2000, n.74)*, Padova, 2001, p. 410, nonché G. MELIS, *La nuova disciplina degli effetti penali dell'estinzione del debito tributario*, *cit.*, pp. 617-618; in giurisprudenza, v., da ultimo, in tema di giudizio abbreviato, Cass., Sez. III, sent. 4 febbraio 2014, n.5457, con commento di P. CORSO, *Estinzione del debito tributario nei riti speciali*, in *Corr. Trib.*, 2014, p. 1080. Cfr., altresì, A. GIARDA e M. ALLOISIO, *Le nuove cause di estinzione del reato e di esclusione della punibilità*, *cit.*, p. 543, i quali, evidenziata «l'importanza della data del pagamento che dovrà perentoriamente rispettare i suddetti limiti temporali», rilevano come «lo stesso non possa dirsi per la prova del versamento che ben potrà essere prodotta successivamente, logicamente, non oltre il momento in cui il giudicante si ritirerà per la decisione». Per approfondimenti, cfr., *ex plurimis*, P.P. RIVELLO, *Il dibattimento nel processo penale*, Torino, 1997.

¹¹ Sul pagamento di sanzioni e interessi v., per tutti, A. GIARDA e M. ALLOISIO, *Le nuove cause di estinzione del reato e di esclusione della punibilità*, *cit.*, pp. 444-445.

¹² La formula volutamente aperta utilizzata dal legislatore consente l'automatico adattamento della norma ad eventuali nuovi istituti premiali di futura introduzione nell'ordinamento tributario: in questo senso, in dottrina, per tutti, A. DI AMATO, *Le linee ispiratrici della riforma e la parte generale del diritto penale tributario*, in A. DI AMATO e R. PISANO, *Trattato di diritto penale dell'impresa*, VII, *I reati tributari*, Padova, 2002, p. 275; G. MELIS, *La nuova disciplina degli effetti*

il tenore letterale della disposizione, la necessità dell'estinzione del debito mediante pagamento integrale, essendo irrilevante – come peraltro statuito dalla giurisprudenza di legittimità in riferimento alla circostanza attenuante del vecchio art. 13 citato – la mera rateizzazione dello stesso.¹³

3. La soluzione della Cassazione sul rapporto tra retroattività e giudicato in riferimento alla causa di non punibilità ex art. 13 D.Lgs. n.74/2000

Fatte queste premesse e richiamato il contesto normativo di riferimento, può ora analizzarsi *funditus* la sentenza in commento. Come accennato, l'imputato deduce lo *ius superveniens* relativamente alla causa di non punibilità di cui all'art. 13 D.Lgs. n.74/2000, introdotta dal D.Lgs. n.158/2015, avendo egli provveduto a versare, prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, l'intero importo dovuto, con conseguente violazione da parte del Giudice per le indagini preliminari del Tribunale di Genova dell'art. 2 c.p. in relazione all'art. 673 c.p.p. per aver rigettato l'istanza di revoca per abolizione del reato stante la preclusione dell'intervenuto giudicato.

La pronuncia, assai opportunamente, premesso che manca a riguardo un'apposita disciplina 'transitoria', atta a regolare gli effetti nel tempo della successione di norme penali, conduce un'analisi sistematica onde rinvenire «i

penali dell'estinzione del debito tributario, cit., p. 601, che parla di «formula dotata di ampia latitudine semantica, idonea ad adattarsi ad un quadro normativo in continua evoluzione»; nonché la Relazione ministeriale, *cit.*, p. 3165, e la Circolare del Ministero delle Finanze n.154/E del 4 agosto 2000, in *il fisco*, 2000, 10071. Per approfondimenti, si vedano, tra gli altri, E. BELLI CONTARINI, *Transazione fiscale ed eventuali riflessi penali*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, III, 1; E. BRIOLINI e G. GERARDI, *Reati dichiarativi fraudolenti: ammissibilità e convenienza del ravvedimento operoso*, in *Corr. Trib.*, 2017, p. 3637; P. CORSO, *Effetti penali degli istituti deflattivi*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 461; V. FICARI e G. SCANU, *Soglie di punibilità, "accordi" deflattivi e transazione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, I, p. 937; nonché, con ampia analisi del rapporto tra ravvedimento e procedure conciliative o di adesione, E. MASTROGIACOMO, *Commento agli artt. 13 e 13-bis D.Lgs. 74/2000, cit.*, pp. 271 e ss., e spec. 275 e ss..

¹³ Sulla irrilevanza della mera rateizzazione, E. MASTROGIACOMO, *Commento agli artt. 13 e 13-bis D.Lgs. 74/2000, cit.*, pp. 271 e ss., e spec. 290-292; G. MELIS, *La nuova disciplina degli effetti penali dell'estinzione del debito tributario, cit.*, pp. 621-622; C. SANTORIELLO, *Causa di non punibilità per il pagamento di imposta anche dopo l'apertura del dibattimento*, in *il fisco*, 2016, p. 3880; nonché, *funditus*, se si vuole, L. MAGNANINI, *L'attenuante del pagamento del debito tributario mediante rateizzazione, cit.*, e bibliografia ivi citata. In giurisprudenza, da ultimo, Cass. pen., Sez. III, sent. 17 maggio 2017, n.24309, *Bernardoni*, Rv. 270515, in *Riv. pen.*, 2017, p. 689.

marginari di applicabilità del nuovo comma 1 in particolare ai pagamenti già intervenuti prima dell'entrata in vigore della modifica normativa e ai quali, in ossequio alla connotazione attribuita dal legislatore, sia seguito a suo tempo un effetto unicamente di attenuazione del trattamento sanzionatorio 'cristallizzato', come nella fattispecie in esame, da pronuncia ormai passata in giudicato».¹⁴

Si impone, quindi, di distinguere i procedimenti in corso al momento dell'entrata in vigore della novella del settembre 2015, da un lato, da quelli non più in corso in quanto definiti da sentenza passata in giudicato, dall'altro.

Quanto ai primi, la sentenza in commento aderisce *d'emblée* alla tesi già sostenuta in altri precedenti della medesima Sezione¹⁵ e a quanto già evidenziato dai primi autorevoli commentatori della novella, con cui ci pare di convenire nel sostenere che «le disposizioni contenute nell'art. 13 e nell'art. 13-bis, 1 comma 1, hanno certamente carattere retroattivo e, pertanto, si applicheranno anche ai fatti

¹⁴ Cass. pen., Sez. III, sent. 21 marzo 2018, n.13110, *Clavarino*, § 1. Sul rapporto tra retroattività e giudicato *in subiecta materia*, e specificatamente riguardo alla retroattività dell'art. 13, comma 1, D.Lgs. n.74/2000 in relazione all'intangibilità del giudicato secondo l'art. 2, comma 4, c.p., v., inoltre, Cass. pen., Sez. IV, sent. 9 marzo 2017, n.11417, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2017, 581, con commento di M.L. BOGGIO, *La nuova causa di non punibilità per estinzione del debito tributario: profili di diritto intertemporale e precisazioni della giurisprudenza sull'applicazione soggettiva dell'istituto*, *ivi*, 583, la quale, aderendo in parte motiva all'arresto di Cass. pen., Sez. III, sent. 28 settembre 2018, n.40314, ritenendo sussistenti i presupposti di fatto che giustificano l'applicabilità, nel caso di specie, della disposizione di cui all'art. 13 citato, annulla senza rinvio la sentenza impugnata trattandosi di fatto non punibile ai sensi dell'art. 13, comma 1, D.Lgs. n.74/2000, non ostando a ciò la formazione del giudicato progressivo conseguente all'annullamento parziale con rinvio in punto di trattamento sanzionatorio operato dalla III Sezione della S.C., ed anzi ritenendo il giudicato interno formatosi «il presupposto che consente di ritenere la sussistenza degli estremi applicativi della sopravvenuta norma più favorevole, essendo stato definitivamente accertato in giudizio che il prevenuto ha integralmente e tempestivamente pagato, in relazione al reato oggetto di contestazione (i.e. art. 10-bis D.Lgs. n.74/2000), l'intero importo del relativo debito tributario, il che attualmente esclude la punibilità del fatto».

¹⁵ Sia pur con sfumature differenti sul limite temporale entro il quale dev'essere effettuato il pagamento, per le quali v., *infra*, § 4, Cass. pen., Sez. III, sent. 15 giugno 2017, n.30139, *Fregolent*, Rv. 270464, con nota di A. TERMINE, *Il nuovo art. 13 d.lgs. 74/2000: una norma di favore 'ibrida'?*, in *www.dirittopenalecontemporaneo.it*, 2017, 7-8, 250; *id.*, 28 marzo 2017, n.15237, *Volanti*, Rv. 269653; *id.*, 28 settembre 2016, n.40314, *Fregolent*, Rv. 267807, in *il fisco*, 2016, p. 3877, con commento di C. SANTORIELLO, *Causa di non punibilità per il pagamento di imposta anche dopo l'apertura del dibattimento*, e in *Dir. prat. trib.*, 2017, II, p. 1798, con nota di S. VINCIGUERRA, *Osservazioni sul rapporto fra retroattività ed eguaglianza nella causa di non punibilità prevista nell'art. 13 d.lgs. n.74 del 2000 introdotto dal d.lgs. n.159 del 2015*, *ivi*, p. 1801, e in *Boll. trib.*, 2017, 3, p. 246, con nota di L. ROSA, *Il pagamento integrale del debito tributario e la sua efficacia estintiva del reato*.

commessi prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. 158/2015 e anche ai procedimenti in corso per i quali non sia stato ancora aperto il dibattimento».¹⁶

Quanto ai secondi, invece, necessita scrutinarsi i rapporti tra la causa di esclusione della punibilità ex art. 13, comma 1, D.Lgs. n.74/2000 per intervenuto pagamento del debito tributario con l'art. 2 c.p. e l'art. 673 c.p.p., onde poter concludere che «nessuna delle due disposizioni appare potere condurre all'esito invocato dal ricorrente di revoca della sentenza di applicazione della pena a suo tempo pronunciata nei suoi confronti».¹⁷

Invero, trattasi anzitutto di esaminare il principio di retroattività della *lex mitior*, da inquadrarsi nell'alveo del fenomeno della successione di leggi penali nel tempo.¹⁸

Come noto, le fonti nazionali che disciplinano la materia sono da rinvenirsi nell'art. 11 delle disposizioni sulla legge in generale (c.d. preleggi) e, più specificatamente, nell'art. 2 c.p., nonché nell'art. 200 c.p. in materia di misure di sicurezza. Ancora, salendo a livello costituzionale, vi è da considerare primieramente l'art. 25 cpv Cost. sul principio di riserva di legge e di irretroattività della norma penale sfavorevole, assieme all'art. 3 Cost., che costituisce il

¹⁶ Così E. MUSCO e F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., p. 64; analogamente, E. MASTROGIACOMO, *Commento agli artt. 13 e 13-bis D.Lgs. 74/2000*, cit., p. 268, secondo il quale trattasi di norme «di natura procedimentale» che «si applicano anche ai procedimenti in corso».

¹⁷ Cass. pen., Sez. III, sent. 21 marzo 2018, n.13110, cit., § 2.

¹⁸ Sulla successione di leggi penale nel tempo, per tutti, nella manualistica, G. FIANDACA e E. MUSCO, *Diritto penale*, cit., pp. 94 e ss.; F. MANTOVANI, *Diritto penale*, cit., pp. 79 e ss.; G. MARINUCCI e E. DOLCINI, *Manuale di diritto penale*, cit., pp. 107 e ss.; T. PADOVANI, *Diritto penale*, 11^a ediz., Milano, 2017, pp. 41 e ss.; D. PULITANÒ, *Diritto penale*, cit., 2017, pp. 565 e ss.; nonché, *ex plurimis*, S. DEL CORSO, voce *Successione di leggi penali*, in *Dig. disc. pen.*, XIV, Torino, 1999, p. 82; M. GALLO, *Appunti di diritto penale*, I, *La legge penale*, Torino, 1999, pp. 111 e ss.; M. GAMBARDELLA, *L'abrogazione della norma incriminatrice*, Napoli, 2008; *id.*, *Lex mitior e giustizia penale*, Torino, 2013; G.L. GATTA, *Abolito criminis e successione di norme "integratrici": teoria e prassi*, Milano, 2008; C.F. GROSSO, *Successione di norme integratrici di legge penale e successione di leggi penali*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1960, p. 1206; C. PECORELLA, *L'efficacia nel tempo della legge penale favorevole*, Milano, 2008; C. PODO, voce *Successione di leggi penali*, in *Nss. Dig. it.*, XVIII, Torino, 1971, p. 643; M. ROMANO, *sub art. 2 c.p.*, in *Comm. Romano*, I, 3a ediz., Milano, 2004, p. 53; P. SEVERINO, voce *Successione di leggi penali nel tempo*, in *Enc. giur.*, XXXV, Roma, 1993; M. SINISCALCO, *Irretroattività delle leggi in materia penale. Disposizioni sostanziali e disposizioni processuali nella disciplina della successione di leggi*, Milano, 1969; P. SIRACUSANO, *Successione di leggi penali*, I, Messina, 1988; G. VASSALLI, *Abolito criminis e principi costituzionali*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1983, p. 377.

fondamento costituzionale del principio di retroattività della legge più favorevole alla luce della pronuncia della Corte costituzionale n.393/2006.¹⁹ A livello sovranazionale,²⁰ invece, basti per tutti rammentare l'art. 7 CEDU, il quale sancisce il principio di legalità e di irretroattività della norma sfavorevole, statuendo che *“nessuno può essere condannato per un'azione o una omissione che al momento in cui fu commessa non costituiva reato secondo il diritto interno o secondo il diritto internazionale”*.

Orbene, il principio fondamentale dell'irretroattività della legge penale sfavorevole all'agente non esaurisce la disciplina del vigente diritto penale intertemporale italiano, dovendo lo stesso coordinarsi con quello della retroattività della legge penale favorevole (c.d. retroattività *in bonam partem* o della *lex mitior*). In particolare, quest'ultimo è oggi regolato dall'art. 2, commi 2, 3 e 4, c.p..

Ancorché il rango costituzionale del principio di retroattività *in bonam* non sia espressamente riconosciuto dalla Costituzione,²¹ con conseguente possibilità di deroga da parte del legislatore ordinario, ciò non significa che siffatta derogabilità sia estranea ad ogni vaglio di conformità ai parametri costituzionali. È, infatti, la stessa Corte costituzionale a riconoscere la legittimità delle disposizioni in deroga alla disciplina della retroattività della legge penale

¹⁹ Corte cost., sent. 23 novembre 2006, n.393, in *Giur. cost.*, 2006, p. 4106, con commento di G. DODARO, *Principio di retroattività favorevole e «termini più brevi» di prescrizione dei reati*, *ivi*, p. 4116, nonché in *Dir. pen. proc.*, 2007, p. 194, con commento di D. PULITANÒ, *Deroghe alla retroattività in mitius nella disciplina della prescrizione*, *ivi*, p. 198.

²⁰ Il principio di irretroattività della legge penale sfavorevole è consacrato anche a livello sovranazionale ed eurounitario: cfr. art. 7 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU) adottata a Roma il 4 novembre 1950; art. 11, § 2 della Dichiarazione universale dei diritti dell'uomo approvata a New York il 10 dicembre 1948; art. 15 del Patto internazionale sui diritti civili e politici adottato a New York il 16 dicembre 1966, norma poi traslata nell'art. 49, § 1, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea del 7 dicembre 2000 (c.d. carta di Nizza); art. 24 dello Statuto di Roma della Corte penale internazionale adottato il 17 luglio 1998.

²¹ Come emergente dai lavori preparatori e riconosciuto esplicitamente, sia pur in un *obiter*, da Corte cost., sent. 31 maggio 1990, n.277, in *www.giur.it.*, 1990, p. 1673, «l'assoluta, stragrande maggioranza dei Costituenti non ha avuto dubbi sulla costituzionalizzazione anche del principio di retroattività della legge penale successiva, favorevole al reo», e la mancata espressa costituzionalizzazione del principio di retroattività della legge più favorevole fu dovuta solo ad incertezze sulla «ampiezza delle deroghe al principio».

favorevole a condizione che queste siano conformi al canone costituzionale della ragionevolezza (art. 3 Cost.), cosicché il principio di uguaglianza-ragionevolezza assurge a *ratio* e fondamento costituzionale della retroattività *in bonam partem*.²²

Più nello specifico – e per quanto di interesse alla nostra analisi – la retroattività della *lex mitior* non soltanto esige l'applicazione della legge più mite, ma, a partire dal Codice Zanardelli del 1889, distingue, quanto ad efficacia, l'ipotesi di abolizione del reato da quella della legge meramente modificativa della disciplina. L'art. 2 c.p., infatti, impone all'interprete di distinguere tra l'*abolitio criminis*, disciplinata al comma 2, e la *mutatio criminis*, regolata al comma 4. Quanto al regime normativo, mentre la prima impone la cessazione della pena e degli effetti penali della condanna, travolgendo, quindi, anche l'eventuale giudicato di condanna (c.d. iperretroattività dell'*abolitio criminis*), la successione meramente modificatrice determina, più limitatamente, l'applicazione della legge più favorevole tra quelle susseguitesesi nel tempo, ferma restando, in tal caso, l'intangibilità dell'eventuale formazione della cosa giudicata.²³

In altri termini, soltanto alla legge abolitiva è riconosciuta una retroattività illimitata, capace di travolgere gli effetti del giudicato, mentre la retroattività della legge meramente modificativa trova, invece, un argine invalicabile nel giudicato.²⁴

²² Cfr. Corte cost., sent. 23 novembre 2006, n.394, in *www.giur. cost.*, 2006, p. 4127, con commenti di G. MARINUCCI, *Il controllo di legittimità costituzionale delle norme penali: diminuiscono (ma non abbastanza) le «zone franche»*, *ivi*, p. 4160, e di G. DE MARTINO, *Brevi osservazioni in tema di norme penali di favore e di reati strumentali*, *ivi*, p. 4170.

²³ Sul giudicato v., tra gli altri, F. CARNELUTTI, *Contro il giudicato penale*, in *Riv. dir. proc.*, 1951, p. 289; C. CONTI, *La preclusione nel processo penale*, Milano, 2014, pp. 212 e ss., e spec. 263 e ss.; F. COPPI, *Reato continuato e cosa giudicata*, Napoli, 1969, spec. pp. 209 e ss.; F. CORDERO, *Procedura penale*, 9a ediz., Milano, 2012, pp. 1199 e ss.; G. DE LUCA, *I limiti soggettivi della cosa giudicata penale*, Milano, 1963, *passim*; *id.*, voce *Giudicato (dir. proc. pen.)*, in *Enc. giur.*, XVI, Roma, 1989; G. LOZZI, voce *Giudicato (dir. pen.)*, in *Enc. dir.*, XVIII, Milano, 1969, p. 912; E.M. MANCUSO, *Il giudicato nel processo penale*, in G. UBERTIS e G.P. VOENA (diretto da), *Trattato di procedura penale*, XLI.1, Milano, 2012, *passim*, e spec. pp. 61 e ss..

²⁴ Corte cost., sent. 20 maggio 1980, n.74, in *Giur. cost.*, 1980, p. 684, ha espressamente affermato la ragionevolezza di tale limite, riconducendola alla «esigenza di salvaguardare la

Per quanto riguarda, dunque, il rapporto tra la retroattività della *lex mitior* e l'art. 673 c.p.p., il principio sostanziale statuito dall'art. 2, comma 2, c.p., deve essere correlato con la norma processuale posta dall'art. 673 c.p.p.. Quest'ultima, invero, prevede che il giudice dell'esecuzione, nel caso in cui sia stata emessa una sentenza di condanna sulla base di una norma incriminatrice che successivamente all'emanazione della sentenza sia stata oggetto di *abolitio criminis* per effetto dell'abrogazione da parte del legislatore o per effetto di una pronuncia di illegittimità costituzionale, revochi tale sentenza dichiarando che il fatto non è più previsto dalla legge come reato. Questo dal momento che esso «codifica il principio, da sempre avvertito nelle varie branche del diritto, per cui è contrario a ragionevolezza che possa permanere un effetto, ove giuridicamente annullata la sua premessa».²⁵

In forza dell'art. 673 c.p.p., infatti, *"il giudice dell'esecuzione (anche ex officio: argumentum a fortiori ex art. 673³) revoca condanna o proscioglimento, dichiarando ... il fatto non ... previsto dalla legge come reato"*. La previsione legale sottintende che sia una rivoluzione normativa posteriore al giudicato: e *illo tempore* appariva escluso ogni rilievo *in executivis* dell'evento abrogante anteriore alla decisione (art. 2 c.p.²); il giudicato inghiotte gli *errores in iudicando*. Nel nuovo sistema gli assiomi *de re iudicata* sono alquanto fluidi: diventa differenza marginale che quegli eventi cadano prima o dopo; o almeno, tale conclusione appare conforme alla direttiva spregiudicatamente flessibile seguita

certezza dei rapporti ormai esauriti». Cfr., altresì, G.L. GATTA, *Abolitio criminis e successione di norme "integratrici"*, cit., p. 129, il quale evidenzia come «la diversa valenza del giudicato [...] si giustifica, storicamente, alla luce di considerazioni eminentemente pratiche, di gestione del sistema giudiziario» al fine di «impedire che ogni e qualsiasi modifica della disciplina penale a favore del condannato con sentenza passata in giudicato, possa comportare la riapertura dei processi già definiti, con inevitabile aggravio per la macchina della giustizia»; risultato, questo, «raggiunto accordando al principio della cosa giudicata, come esigenza di salvaguardare la certezza degli accertamenti giudiziari ormai eseguiti, la prevalenza sulla *lex mitior* sopravvenuta alla formazione del giudicato». Tuttavia, la diversa valenza del giudicato nel comma 2 e nell'attuale comma 4 dell'art. 2 c.p. è oggi oggetto di rieditazioni critiche e proposte di riforma da parte della dottrina: cfr., fra gli altri, M. ROMANO, *Irretroattività della legge penale e riforme legislative: reati tributari e false comunicazioni sociali*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2002, p. 1248.

²⁵ Così A. GAITO, *Abrogazione della norma incriminatrice e revoca della condanna in esecuzione*, in *www.Giur.it.*, 1993, II, p. 89.

dal codice. Quando il giudice non provveda *de plano*, è instaurabile l'incidente.²⁶

Invero, trattasi del rimedio – introdotto dal codice Vassalli del 1988 – atto non solo ad eliminare l'esecuzione e gli effetti della decisione, ma anche ad incidere direttamente sulla sentenza (o il decreto penale di condanna) nel caso di abrogazione o di dichiarazione di illegittimità costituzionale della norma incriminatrice per cui vi è stata condanna, imponendone appunto la cancellazione attraverso la revoca. In altri termini, uno strumento idoneo a rimuovere il giudicato, attraverso le forme del c.d. incidente di esecuzione, così come disciplinato dall'art. 666 c.p.p..

Orbene, così inquadrato, sia pur per sommi capi, il perimetro entro il quale muovere al fine dell'analisi del tema che ci occupa, può dirsi che la Corte di Cassazione, nella sentenza in commento, ha fatto buon governo dei principi poc'anzi richiamati. La stessa, infatti, coerentemente con quanto detto, ha escluso, da un lato, l'invocabilità e l'operatività nel caso in esame dell'art. 2, comma 2, c.p., trattandosi non di una ipotesi di *abolitio criminis* bensì, al contrario, di una successione meramente modificativa, regolata pertanto dall'art. 2, comma 4, c.p., con conseguente inevitabile preclusione del giudicato.

Dall'altro lato, non può conseguentemente applicarsi la norma di cui all'art. 673 c.p.p., la quale dà attuazione, sul piano processuale, all'art. 2, comma 2, c.p., che prende in esame unicamente le ipotesi, rispettivamente, di abrogazione o dichiarazione di illegittimità costituzionale della norma incriminatrice.²⁷

Dipoi, anche il successivo ragionamento svolto dal ricorrente nell'unico motivo di doglianza è del tutto inconferente. In sostanza, lo stesso richiama, a conforto

²⁶ In questi termini F. CORDERO, *Procedura penale*, cit., 1241. V., inoltre, *amplius*, G. CIANI, *sub art. 673 c.p.p.*, in *Comm. c.p.p. Lattanzi-Lupo*, IX, Milano, 2012, 574; A. SCALFATI, *La pronuncia di abolitio criminis nel vigente assetto dell'esecuzione penale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1997, p. 175.

²⁷ A ragione, in proposito, la sentenza in commento richiama Cass. pen., Sez. VII, ord. 21 marzo 2016, n.11833, *Rondello*, Rv. 266169, la quale, in riferimento alla causa di non punibilità di cui all'art. 131-bis c.p., ha chiarito che la stessa non rientra affatto «tra le situazioni tassative previste dal citato art. 673, dal momento che non produce l'effetto di escludere la configurabilità del reato e la sua dimensione storico-fattuale e la responsabilità risarcitoria per i pregiudizi cagionati ai terzi, che restano immutate, incidendo soltanto sulla possibilità di irrogare la sanzione nei confronti del suo autore».

della propria tesi, l'orientamento giurisprudenziale inaugurato dalle Sezioni Unite *Ercolano*,²⁸ in forza del quale «l'istanza di legalità della pena è un tema che in fase esecutiva deve ritenersi costantemente *sub iudice* e non ostacolato dal dato formale della cosiddetta 'situazione esaurita'»,²⁹ con la conseguenza che non potrebbe darsi esecuzione ad una pena connotata, a séguito del *novum* normativo, da sostanziale 'ingiustizia'.

Senonché la Cassazione ha gioco facile nell'evidenziare come trattasi di situazioni differenti, dal momento che il suesposto principio opera nel caso di dichiarazione di illegittimità costituzionale di norma incriminatrice, e non nel diverso caso di successione di leggi, ancorché di abrogazione di una norma per effetto di una successiva. A sostegno, essa richiama, opportunamente, un noto precedente delle Sezioni Unite, che ha recisamente differenziato le due situazioni poc'anzi richiamate e le conseguenze che ne discendono, dal momento che "i fenomeni dell'abrogazione e della dichiarazione di illegittimità costituzionale delle leggi vanno nettamente distinti, perché si pongono su piani diversi, discendono da competenze diverse e producono effetti diversi, integrando il primo un fenomeno fisiologico dell'ordinamento giuridico, ed il secondo, invece, un evento di patologia normativa; in particolare, gli effetti della declaratoria di incostituzionalità, a differenza di quelli derivanti dallo *ius superveniens*, inficiano fin dall'origine, o, per le disposizioni anteriori alla Costituzione, fin dalla emanazione di questa, la disposizione impugnata".³⁰

Vero è che oggi non può più parlarsi di 'intangibilità del giudicato', essendosi oramai attuata quell'erosione silenziosa dell'inveterata fede per il c.d. 'mito del

²⁸ Cass. pen., SS.UU., sent. 7 maggio 2014, n.18821, *Ercolano*, Rv. 258649-51, in *www.giur.it.*, 2014, p. 1745, con nota di D. AMOROSO, *Sugli effetti ultra partes del giudicato di Strasburgo*, *ivi*, p. 1752; per un commento, F. VIGANÒ, *Pena illegittima e giudicato. Riflessioni in margine alla pronuncia delle Sezioni Unite che chiude la saga dei "fratelli minori" di Scoppola*, in *Dir. pen. cont.*, 2014, 1, p. 250.

²⁹ Cass. pen., Sez. III, sent. 21 marzo 2018, n.13110, *cit.*, § 3.

³⁰ Cass. pen., SS.UU., sent. 14 ottobre 2014, n.42858, P.M. in proc. *Gatto*, Rv. 260695, in *www.foro.it.*, 2015, II, p. 376, con commento di G. SORRENTI, *La «retroattività» delle sentenze di accoglimento sul regime sanzionatorio penale si spinge fino a travolgere il verdetto definitivo di condanna*, *ivi*, p. 405, nonché in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2015, p. 975, e in *Cass. pen.*, 2015, p. 41.

giudicato',³¹ che ha accompagnato per decenni la dottrina e la giurisprudenza nostrane. Senonché trattasi di un caso, come detto, differente, il quale dev'essere regolato dall'art. 2, comma 4, c.p., che pone l'argine invalicabile della sentenza definitiva, stante la netta distinzione tra la vicenda giuridica (fisiologica) della successione di leggi nel tempo e quella (patologica) della declaratoria di incostituzionalità.

Infine – lo si accenna soltanto per completezza – non pare degna di pregio nemmeno l'eccezione di illegittimità costituzionale dell'art. 2 c.p. per contrasto, sul punto del limite del giudicato, con gli artt. 3, 13, 27 e 117 Cost., sollevata in via subordinata dalla difesa, forse più per mero spirito tuzioristico che con reale convinzione. La stessa è infondata, dal momento che, coerentemente a quanto poc'anzi richiamato in ordine alla rilevanza ed alla portata del principio di retroattività *in mitius*, «la scelta del legislatore secondo cui il principio di stabilità ed inviolabilità della 'res iudicata' può subire deroga esclusivamente in presenza di una nuova disposizione eliminatrice del reato, successivamente intervenuta [...] e non anche a fronte di modifiche normative *in melius*, appare non contrastante né con il principio di cui all'art. 7 della Convenzione europea né con

³¹ Sul progressivo tramonto del c.d. "mito del giudicato", v. Cass. pen., SS.UU., sent. 14 ottobre 2014, n.42858, *cit.*, nonché l'opera dei giuristi che maggiormente vi hanno contribuito, quali, dapprima, negli anni Cinquanta del secolo scorso, G. LEONE, *Il mito del giudicato*, in *Riv. dir. proc. pen.*, 1956, p. 167; successivamente, negli anni Sessanta, F. COPPI, *Reato continuato e cosa giudicata, cit., passim*, il quale, in particolare, evidenzia come il tema del giudicato «si presta [...] a penetrazioni ideologiche», tant'è che, conseguentemente, «più facilmente risente delle posizioni di fondo che l'operatore assume sul tema della natura e dello scopo del diritto e del processo» (p. 211); in tal modo si spiega «come ora una certa qual retorica canonizzazione del concetto e della funzione del diritto, ora le "codificazioni" (con tutto ciò che esse comportano sul piano politico, ideologico e scientifico), ora particolari vicende politiche ed il loro influsso sull'ideologia giuridica, ora la fede nel ragionamento sillogistico quale strumento per il raggiungimento della verità, ora una incondizionata esaltazione della certezza del diritto, abbiano potuto ripercuotersi sul tema della cosa giudicata, favorendo lo svilupparsi e il consolidarsi di un indirizzo di pensiero che ha portato alle note affermazioni dell'efficacia *erga omnes* della cosa giudicata penale, del coincidere di questa con la verità o del suo dover essere considerata *pro veritate*» nonché *facit ius erga omnes* (pp. 211-212); senonché «i ricordati principi costituzionali [...] contraddicono questo modo di intendere l'autorità della cosa giudicata ed impongono, anzi, la ricerca di un diverso punto di vista, dal momento che mai potrebbe essere riconosciuto all'istituto della cosa giudicata un ambito di operatività tale, da risolversi nella negazione dello stesso dettato costituzionale» (p. 262).

gli invocati principi di ordine costituzionale». ³²

4. Altre problematiche di diritto intertemporale. Orientamenti attuali della giurisprudenza di legittimità sulla retroattività della causa di non punibilità ex art. 13 D.Lgs. n.74/2000 in relazione ai procedimenti in corso alla data di entrata in vigore del D.Lgs. n.158/2015

La sentenza in commento – la cui motivazione pare, a chi scrive, condivisibile, a fronte peraltro del suo rigore logico-argomentativo e della chiarezza stilistica – offre, peraltro, l'occasione per fare brevemente il punto sullo *status quo* della giurisprudenza di legittimità sul tema, in via di esaurimento, della retroattività della causa di non punibilità ex art. 13 D.Lgs. n.74/2000, inserita dal D.Lgs. n.158/2015.

Come emerge da un esame della stessa, essa ha ritenuto pacificamente applicabile la nuova disciplina del novellato art. 13 D.Lgs. n.74/2000 ai procedimenti in corso al momento dell'entrata in vigore della novella. ³³

Tuttavia, il vero *punctum dolens* risiede in un altro aspetto. *Quid iuris*, infatti, dei procedimenti penali in corso al momento di entrata in vigore del D.Lgs. n.158/2015 (*i.e.* 22 ottobre 2015) nei quali a tale data era già avvenuta l'apertura del dibattimento di primo grado senza che fosse stato interamente assolto il debito tributario?

Sul punto la stessa III Sezione della Corte di Cassazione – deputata, tra l'altro, alla trattazione della materia penaltributaria – non ha proposto, ad oggi, una soluzione univoca. ³⁴

Cerchiamo di esaminare più specificamente, sia pur sinteticamente –

³² Cass. pen., Sez. III, sent. 21 marzo 2018, n.13110, *cit.*, § 4.

³³ V. *supra*, § 3.

³⁴ Trattasi, peraltro, di sentenze pronunciate da Collegi in diversa composizione, ivi inclusi diversi Presidenti e giudici relatori (rispettivamente, G. RICCARDI - E. MENGONI - E. GAI). Cfr., altresì, Cass. pen., Sez. IV, sent. 9 marzo 2017, n.11417, *cit.*, secondo la quale la nuova causa di non punibilità risulta applicabile a tutti i procedimenti penali in corso alla data di entrata in vigore del D.Lgs. n.158/2015, operando sia nel caso che il pagamento integrale abbia luogo prima dell'apertura del dibattimento, sia che esso si perfezioni nel corso del processo, purché prima del passaggio in giudicato della sentenza (*v.*, *supra*, *sub* nt. 14).

esorbitando il tema dal mero commento della sentenza *de qua* – tali approdi pretori.

A quanto consta, la III Sezione si è occupata una prima volta della questione con la sentenza *Fregolent I*,³⁵ fornendo un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 13 D.Lgs. n.74/2000,³⁶ che guarda principalmente al principio di ragionevolezza, e conseguente divieto di disparità di trattamento di cui all'art. 3, comma 1, Cost..

La sentenza opera, anzitutto, una ricostruzione della causa di non punibilità introdotta nell'art. 13 novellato, affermando che «la diversa natura assegnata al pagamento del debito tributario, quale 'fatto' che non riguarda più soltanto il *quantum* della punibilità, ma l'*an* della punibilità, comporta che nei procedimenti in corso, anche se sia stato oltrepassato il limite temporale di rilevanza previsto dalla norma, l'imputato debba essere considerato nelle medesime condizioni fondanti l'efficacia della causa estintiva», giacché «il principio di uguaglianza, che vieta trattamenti differenti per situazioni uguali, impone [...] di ritenere che, sotto il profilo sostanziale, il pagamento del debito tributario assuma la medesima efficacia estintiva, sia che avvenga prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, sia, nei procedimenti in corso alla data di entrata in vigore del D.Lgs. n.158 del 2015, che avvenga dopo tale limite, purché prima del giudicato».³⁷ In altri termini, il fatto che l'integrale pagamento del debito sia ora considerato causa estintiva, incidente dunque sull'*an* stesso della punibilità, e non soltanto sul *quantum*, consente, nei procedimenti in corso, di considerare l'imputato nelle medesime condizioni fondanti l'efficacia della causa estintiva, anche ove sia stata oltrepassata la 'preclusione processuale' segnata dall'apertura del dibattimento di primo grado, pena la violazione del prefato principio di eguaglianza.

³⁵ Cass. pen., Sez. III, sent. 28 settembre 2016, n.40314, *cit.*.

³⁶ In questo senso anche S. VINCIGUERRA, *Osservazioni sul rapporto fra retroattività ed eguaglianza*, *cit.*, p. 1803.

³⁷ Cass. pen., Sez. III, sent. 28 settembre 2016, n.40314, *cit.*, § 4.

Senonché, come rilevato da attenta dottrina, tale arresto pare «approdare ad una diseguaglianza paragonabile a quella che vuole evitare, nella condivisibile ricerca di rendere applicabile la causa di non punibilità dell'art. 13 anche a chi assolve il debito tributario dopo l'apertura del dibattimento di primo grado perché essa è avvenuta prima che entrasse in vigore l'art. 13». ³⁸ È, infatti, evidente che, così interpretando, si rischia l'innescò di una sorta di 'diseguaglianze (*rectius* discriminazioni) a catena', dal momento che si creerebbe una ingiustificata disparità di trattamento nei confronti dell'imputato in un processo nel quale l'apertura del dibattimento avvenga dopo l'entrata in vigore della novella del 2015, con conseguenti riflessi, a cascata, sul piano sanzionatorio e, prima ancora, su quello economico e difensivo.

In conclusione, coerentemente al ragionamento svolto, la Cassazione annulla quindi con rinvio, affinché il giudice del rinvio valuti l'avvenuto integrale pagamento del debito tributario. ³⁹

Un secondo intervento è costituito dalla sentenza *Volanti*, ⁴⁰ la quale ritiene di aderire al precedente su ricordato – richiamandone peraltro un intero stralcio nella parte motiva – affermando che la causa di non punibilità *de qua* è, quindi, applicabile ai procedimenti in corso alla data di entrata in vigore del D.Lgs. n.158/2015 anche qualora, a quel momento, fosse già stato aperto il dibattimento; procede così all'annullamento con rinvio affinché il giudice di merito verifichi la completezza del pagamento già avvenuto e documentato al momento della decisione.

Da ultimo, con la sentenza *Fregolent II*, ⁴¹ la Cassazione dichiara apertamente

³⁸ S. VINCIGUERRA, *Osservazioni sul rapporto fra retroattività ed eguaglianza*, cit., p. 1806.

³⁹ Nel senso che tale valutazione implichi accertamenti fattuali, e quindi valutazioni meritali, v. altresì, esplicitamente, Cass. pen., Sez. III, sent. 14 giugno 2017, n.29544, in *www.ilpenalista.it*, 22 agosto 2017, secondo la quale «la richiesta di applicazione della causa di non punibilità prevista dall'art. 13 D.Lgs. 74/2000 richiede accertamenti in fatto che sono preclusi in sede di legittimità e che debbono, dunque, essere demandati ai giudici del merito». Sulla prova dell'avvenuta definizione amministrativa, tra gli altri, G. MELIS, *La nuova disciplina degli effetti penali dell'estinzione del debito tributario*, cit., p. 624.

⁴⁰ Cass. pen., Sez. III, sent. 28 marzo 2017, n.15237, cit..

⁴¹ Cass. pen., Sez. III, sent. 15 giugno 2017, n.30139, cit..

di rivisitare la posizione espressa nell'arresto *Fregolent I*, nell'intento di voler circoscrivere l'applicazione retroattiva della nuova causa di non punibilità in base a condivisibili ragioni di politica criminale. Senonché meno convincente pare, a chi scrive, l'*iter* argomentativo-motivazionale addotto. La contraddittorietà del ragionamento si insinua nel punto focale della motivazione, allorché la Corte afferma che la disposizione di cui all'art. 13 D.Lgs. n.74/2000 contiene in sé «una doppia previsione, una di natura sostanziale (il pagamento del debito che estingue il fatto-reato commesso prima della sua entrata in vigore) e una processuale (il pagamento prima dell'apertura del dibattimento)». ⁴² Ciò con la conseguenza che la preclusione processuale rappresentata dal limite temporale di cui all'art. 492 c.p.p. non si pone in contrasto col principio di retroattività della *lex mitior*, così come enucleato – anche ad opera della giurisprudenza di Strasburgo – dall'art. 7 CEDU, dovendosi qui aver riguardo al diverso principio del *tempus regit actum*. ⁴³ Nel ragionamento del giudice di legittimità, infatti, “la causa di non punibilità del pagamento del debito può essere applicata retroattivamente anche al fatto-reato commesso prima della sua entrata in vigore, ma la retroattività non si estende agli strumenti processuali che ne consentono l'operatività”. ⁴⁴ È, quindi, in forza di tali premesse che quest'ultimo giunge ad estendere l'operatività del novellato art. 13 citato ai procedimenti in corso alla data di entrata in vigore della novella, anche qualora sia già stato aperto il dibattimento di primo grado, purché, entro tale data, il debito fosse integralmente estinto; viceversa esclude l'applicazione retroattiva dello stesso ai fatti di reato per i quali il pagamento integrale del debito tributario non sia avvenuto entro la predetta data, dal momento che una simile interpretazione equivarrebbe, di fatto, ad una non consentita “generalizzata rimessione in termini”, ⁴⁵ con ulteriori problematiche, ivi compresa un'irragionevole disparità di

⁴² In questi termini, Cass. pen., Sez. III, sent. 15 giugno 2017, n.30139, *cit.*, § 10.2.

⁴³ Per approfondimenti, *funditus*, O. MAZZA, *La norma processuale penale nel tempo*, in G. UBERTIS e G.P. VOENA (diretto da), *Trattato di procedura penale*, I, Milano, 1999, *passim*.

⁴⁴ Cass. pen., Sez. III, sent. 15 giugno 2017, n.30139, *cit.*, § 10.2.

⁴⁵ *Ibidem*.

trattamento in patente contrasto con l'art. 3 Cost..

Se il risultato pratico che la sentenza mira a conseguire può apparire condivisibile – salvo essere forse il più ragionevole ed equilibrato di quelli prospettati sinora – non può tuttavia condividersi la tesi della natura ibrida, parzialmente processuale, che la Cassazione vuole attribuire alla causa di non punibilità di cui all'art. 13 D.Lgs. n.74/2000. Non essendo questa la sede per attardarsi sulla questione, basti dire che «il richiamo all'apertura del dibattimento non "processualizza" l'art. 13, perché svolge semplicemente funzione di segnare il termine entro il quale va tenuta la condotta da cui dipende la non punibilità del fatto, come avviene nell'art. 162 c.p. a proposito dell'oblazione, della cui appartenenza al diritto penale sostanziale non si dubita». ⁴⁶

Senonché, per l'effetto, caducherebbe l'intero impianto motivazionale e, con esso, la sostenibilità in diritto della conclusione che la Suprema Corte raggiunge, dal momento che la stessa è fondata sul fatto che la norma di cui all'art. 13, una sorta di "Giano bifronte", «retroagisce [...] soltanto in parte, nella 'quota' sostanziale, mentre sul versante processuale opera lo sbarramento del *tempus regit actum*». ⁴⁷

5. Brevi osservazioni conclusive

Volendo sinteticamente fare il punto sulla questione riguardante la retroattività della causa di non punibilità configurata dal nuovo art. 13 D.Lgs. n.74/2000, a séguito della novella attuata dal D.Lgs. n.158/2015, in rapporto sia con procedimenti penali in corso al momento dell'entrata in vigore della riforma che con procedimenti conclusi con sentenza definitiva nei quali il pagamento del debito sia intervenuto prima del *novum* normativo, deve dirsi che si registrano, ad oggi, alcuni punti fermi in seno alla giurisprudenza di legittimità, a fronte di

⁴⁶ Così S. VINCIGUERRA, *Osservazioni sul rapporto fra retroattività ed eguaglianza*, cit., p. 1805. Per ulteriori argomentazioni a sostegno della natura sostanziale della causa di non punibilità *de qua*, v. A. TERMINE, *Il nuovo art. 13 d.lgs. 74/2000*, cit., p. 253.

⁴⁷ A. TERMINE, *Il nuovo art. 13 d.lgs. 74/2000*, cit., p. 254.

alcuni profili sui quali non vi è consonanza di vedute all'interno, peraltro, della medesima Sezione della Corte.

Da una parte, quanto alla retroattività in rapporto al giudicato, si è pacificamente affermato come la sentenza definitiva rappresenti un limite all'applicabilità retroattiva della causa di non punibilità in esame.⁴⁸ E fin qui *nulla quaestio*.

Dall'altra parte, invece – come peraltro evidenziato dalla stessa sentenza in commento⁴⁹ – se da un lato la III Sezione si è spinta sino al punto di ritenere non determinante il già intervenuto superamento del limite temporale assegnato dalla norma, rappresentato dalla dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado (sentenze *Fregolent I*⁵⁰ e *Volanti*⁵¹), dall'altro resta tuttavia da comprendere se, in tali procedimenti, un limite vada individuato comunque nella prima udienza utile successiva all'entrata in vigore della norma (così, sostanzialmente, la sentenza *Fregolent II*⁵²). Non si è ancora addivenuti, insomma, ad una soluzione ermeneutica soddisfacente, essendo la giurisprudenza di legittimità oscillante tra rigorismi esegetici ed istanze garantiste, tra la necessità di assicurare l'effettivo pagamento all'Erario e la salvaguardia di principi sostanziali del diritto penale e della dogmatica processuale.

Spiace notare come, ancora una volta, all'origine del problema vi sia una certa "miopia" legislativa, difettando una disciplina transitoria o, comunque, intertemporale⁵³ per i procedimenti ancora in corso al momento di entrata in vigore della novella. Tant'è che si è imposto necessario l'intervento pretorio, che ha dovuto individuare l'ancoraggio normativo delle proposte soluzioni nei principi

⁴⁸ V., *supra*, § 3.

⁴⁹ Cass. pen., Sez. III, sent. 21 marzo 2018, n.13110, *cit.*, § 4.

⁵⁰ Cass. pen., Sez. III, sent. 28 settembre 2016, n.40314, *cit.*.

⁵¹ Cass. pen., Sez. III, sent. 28 marzo 2017, n.15237, *cit.*.

⁵² Cass. pen., Sez. III, sent. 15 giugno 2017, n.30139, *cit.*.

⁵³ Per la differenza tra diritto intertemporale e diritto transitorio, O. MAZZA, *La norma processuale penale nel tempo*, *cit.*, pp. 91-104, nonché G.U. RESCIGNO, voce *Disposizione: IV) disposizioni transitorie*, in *Enc. dir.*, XIII, Milano, 1964, p. 219.

generali dell'ordinamento in materia di successione di leggi penali, tra i quali appunto la retroattività della *lex mitior* in rapporto alla preclusione procedimentale rappresentata dal giudicato.

In prospettiva *de iure condito*, pare forse soluzione ragionevole ed equa quella proposta – in un'ottica esegetico-interpretativa – da autorevole dottrina, nell'intento di ridurre le diseguaglianze 'a catena' originantesi da alcune delle interpretazioni ermeneutiche fornite:⁵⁴ infatti, «se l'interpretazione dell'art. 13 soppressiva della frase "prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado", fosse stata circoscritta alle parole "di primo grado", conservando la frase "prima della dichiarazione di apertura del dibattimento" [...]; in tal caso, il termine entro il quale adempiere sarebbe stato l'apertura del dibattimento di appello o di cassazione, secondo che l'entrata in vigore dell'art. 13 fosse avvenuta prima o dopo l'apertura del dibattimento di appello. In altre parole, la causa di non punibilità dell'art. 13 retroagisce nel limite del termine segnato dalla prima apertura del dibattimento possibile dopo la sua entrata in vigore. Se a questa data era già avvenuta anche l'ultima apertura possibile del dibattimento, occorre riferirsi all'apertura della prima udienza successiva a tale data».⁵⁵

Non si dimentichi, comunque, che la questione in esame, calda e senz'altro interessante visto il richiamo e l'utilizzo esegetico di principi generali dell'ordinamento penale (e non solo), trattandosi di questione di carattere intertemporale, di successione di norme nel tempo, è destinata a scemare, ad esaurirsi allorquando i procedimenti penali aperti alla data di entrata in vigore del D.Lgs. n.158/2015, e quindi all'introduzione nell'ordito normativo della nuova causa di non punibilità per il pagamento dei debiti tributari, giungeranno alla loro naturale definizione e saranno, infine, 'cristallizzati' dal giudicato.

⁵⁴ V., *supra*, § 4.

⁵⁵ Così S. VINCIGUERRA, *Osservazioni sul rapporto fra retroattività ed eguaglianza*, cit., pp. 1806-1807.

CASSAZIONE PENALE, SEZ. III, 21 marzo 2018, n.13110 - Pres. Cavallo - Rel. Andreatza

Reati finanziari e tributari (in genere) - Art. 13 D.Lgs. n.74/2000, modif. dal D.Lgs. n.158/2015 - Causa di non punibilità - Integrale pagamento del debito tributario - Presupposti - Applicabilità ai procedimenti definiti con sentenza irrevocabile.

In tema di reati tributari, la causa di non punibilità contemplata dall'art. 13 D.Lgs. 10 marzo 2000, n.74, come riformulato dall'art. 11 D.Lgs. 24 settembre 2015, n.158 – per la quale i reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater del D.Lgs. n.74 del 2000 non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, i debiti tributari, comprensivi di sanzioni amministrative ed interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti – non si applica ai procedimenti nei quali, pur essendo intervenuto il pagamento nei termini di legge, sia intervenuta sentenza irrevocabile prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. 24 settembre 2015, n.158.

(Omissis).

Ritenuto in fatto

1. C.A. ha proposto ricorso avverso l'ordinanza del G.I.P. del Tribunale di Genova con la quale, in sede di esecuzione, è stata rigettata l'istanza di revoca ex art. 673 cod. proc. pen. della sentenza di applicazione della pena del 24/09/2013 relativamente al reato di cui all'art. 10-bis del D.Lgs. n.74 del 2000.

2. Con un unico motivo di ricorso, dopo avere premesso di avere provveduto, prima dell'apertura del dibattimento e della conseguente sentenza di applicazione della pena adottata nei propri confronti, a pagare il debito tributario, lamenta la violazione dell'art. 2 cod. pen. in relazione all'art. 673 cod. proc. pen. per avere il giudice escluso, a seguito della trasformazione per effetto del D.Lgs. n.158 del 2015 del pagamento dei debiti tributari previsto dall'art. 13 del D.Lgs. n.74 del 2000 da circostanza attenuante a causa di non punibilità del reato di cui all'art. 10-bis, di potere accogliere l'istanza di revoca per abolizione del reato stesso, in quanto già formatosi il giudicato. Rileva che, pur non versandosi, nella specie, in un'ipotesi di *abolitio criminis*, la rigida e restrittiva applicazione dell'art. 2, comma 4, cod. pen., su cui la decisione impugnata ha fatto leva, appare porsi in contrasto con gli artt. 3, 13, 27 comma 3 e 117 Cost., art. 27 Cost., comma 3 e art. 117 Cost. e richiama sul punto la giurisprudenza di legittimità laddove si è sottolineata la preminente esigenza che la pena da eseguirsi sia convenzionalmente e costituzionalmente legittima (come invece non sarebbe nel caso in questione), non potendosi peraltro qualificarsi come rapporto giuridico esaurito una condanna ancora interamente da eseguirsi; sì che lo strumento per attuare il necessario intervento *in executivis* dovrebbe essere nella specie

individuato nell'applicazione analogica dell'art. 673 cod. proc. pen., quantunque non per disporre la revoca della sentenza bensì per procedere alla correzione del contenuto del titolo.

Ove poi ciò non si ritenesse possibile, si imporrebbe la necessità di sollevare questione di legittimità costituzionale dell'art. 2 cod. pen. nella parte in cui non consente l'intervento del giudice dell'esecuzione al fine di eliminare il contenuto del titolo esecutivo consistente in una pena parzialmente o totalmente illegale.

3. Con successiva memoria ha poi richiamato, a conforto della propria impostazione, la sentenza n.40314 del 2016 con la quale la Terza sezione ha esteso l'applicabilità della causa di non punibilità in oggetto anche al caso in cui il pagamento dei debiti tributari avvenga dopo l'apertura del dibattimento purché prima del giudicato, pena la violazione del principio di uguaglianza, e ribadisce come, nella specie, il pagamento del debito sia avvenuto addirittura prima dell'apertura del dibattimento.

Considerato in diritto

1. Il ricorso, infondato, deve essere rigettato.

Il novellato art. 13, comma 1, del D.Lgs. n.74 del 2000, prevede che i reati di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, comma 1, non sono punibili se prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado i debiti tributari, comprensivi di sanzioni amministrative ed interessi, siano stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti.

La trasformazione del pagamento del debito tributario da circostanza attenuante del reato, quale era prevista dalla norma originaria, a causa di esclusione della punibilità, quale è invece oggi, e la mancanza, all'interno del *corpus* del D.Lgs. n.158 del 2015, che ha in tali termini riformulato la norma, di disposizioni che regolino gli effetti penali nel tempo della nuova disciplina, conducono a dovere rinvenire nel "sistema" quali siano i margini di applicabilità del nuovo comma 1 in particolare ai pagamenti già intervenuti prima dell'entrata in vigore della modifica normativa e ai quali, in ossequio alla connotazione attribuita dal legislatore, sia seguito a suo tempo un effetto unicamente di attenuazione del trattamento sanzionatorio "cristallizzato", come nella fattispecie in esame, da pronuncia ormai passata in giudicato.

Se infatti non può dubitarsi che la nuova disciplina sia applicabile anche ai procedimenti in corso al momento dell'entrata in vigore della novella sino al punto che questa Corte ha ritenuto non determinante il già intervenuto superamento del limite temporale assegnato dalla norma e rappresentato dalla dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado (Sez. 3, n.15237 del 01/20/2017, dep. 28/03/2017, *Volanti*, Rv. 269653; Sez. 3, n.40314 del 30/03/2016, dep. 28/09/2016, *Fregolent*, Rv. 267807) solo restando da comprendere se un limite vada, in tali procedimenti, individuato comunque nella prima udienza utile successiva all'entrata in vigore della norma (così, infatti, sostanzialmente, Sez. 3, n.30139 del 12/04/2017, dep. 15/06/2017, *Fregolent*, Rv. 270464), diversa è invece la situazione in cui, appunto, il procedimento non

sia più in corso in quanto ormai irreversibilmente definito (da qui, tra l'altro, derivando, contrariamente alla prospettazione del ricorrente, la non invocabilità nella specie di tali arresti giurisprudenziali).

2. Se, dunque, nel "sistema" deve essere rinvenuta la risposta in ordine alla applicabilità della nuova disposizione ai pagamenti intervenuti nei procedimenti già definiti, è alla fisionomia degli effetti del pagamento del debito tributario, espressamente ricondotti dal legislatore all'interno di una causa di esclusione della punibilità ("*I reati... non sono punibili...*") e alla relazione di quest'ultima con gli artt. 2 cod. pen. e 673 cod. proc. pen. che deve guardarsi.

Senonché, nessuna delle due disposizioni appare potere condurre all'esito invocato dal ricorrente di revoca della sentenza di applicazione della pena a suo tempo pronunciata nei suoi confronti.

Non anzitutto l'art. 2 cod. pen., da cui deve in ordine logico muovere l'analisi, posto che, nella specie, non essendo intervenuta alcuna *abolitio criminis* con effetto di iper-retroattività della nuova norma, ma unicamente una successione modificativa, è al comma 4 (e non al comma 2) dell'art. 2 citato che deve farsi riferimento (in tal senso, con riferimento alla causa di esclusione della punibilità dell'art. 131-*bis* cod. pen., già Sez. 3, n.34932 del 24/06/2015, dep. 18/08/2015, *Elia*, Rv. 264160, non massimata sul punto; Sez. 3, n.15449 del 08/04/2015, dep. 15/04/2015, *Mazzarotto*, Rv. 263308, non massimata sul punto), in tal modo inevitabilmente operando lo sbarramento rappresentato dalla pronuncia di sentenza irrevocabile.

E non, per le stesse ragioni, l'art. 673 cod. proc. pen., invocato dal ricorrente, che attua sul piano processuale il solo comma 2 dell'art. 2 citato, prendendo in considerazione, quale causa di revoca della sentenza, la sola "*abrogazione o dichiarazione di illegittimità costituzionale della norma incriminatrice*": e proprio con riferimento alla causa di esclusione della punibilità è stato anche di recente chiarito che la stessa, presupponendo l'accertamento del reato e la riferibilità soggettiva all'imputato, differisce radicalmente sia dall'abrogazione della disposizione di legge che definisce il reato e le sue implicazioni sanzionatorie, sia dalla pronuncia dichiarativa di illegittimità costituzionale, non rientrando dunque tra le situazioni tassative previste dal citato art. 673, dal momento che non produce l'effetto di escludere la configurabilità del reato e la sua dimensione storico-fattuale e la responsabilità risarcitoria per i pregiudizi cagionati ai terzi, che restano immutate, incidendo soltanto sulla possibilità di irrogare la sanzione nei confronti del suo autore (così, con riferimento all'art. 131-*bis* cod. pen., Sez. 7, n.11833 del 26/02/2016, dep. 21/03/2016, *Rondello*, Rv. 266169).

Di qui, dunque, la preclusione inevitabilmente rappresentata dal giudicato anche con riferimento alla previsione di cui all'art. 13, comma 1, in oggetto, e l'impossibilità evidente di applicare analogicamente, come richiesto in ricorso, la norma processuale in oggetto alla fattispecie in esame attesa la irriducibilità di quest'ultima al tassativo ambito contenutistico della norma processuale.

3. Né a conclusioni diverse potrebbero condurre le argomentazioni svolte in ricorso in ordine alla esecuzione, conseguente all'impostazione sin qui ribadita,

di pene che sarebbero connotate, alla luce del mutamento successivo, da sostanziale "ingiustizia".

Se il ricorrente si è, in proposito, richiamato a pronunce delle Sezioni Unite di questa Corte, va tuttavia subito osservato come le stesse siano intervenute in relazione al diverso fenomeno della dichiarazione di illegittimità costituzionale. Va rammentato che se effettivamente, come riportato in ricorso, questa Corte a Sezioni Unite ha precisato che l'istanza di legalità della pena è un tema che in fase esecutiva deve ritenersi costantemente *sub iudice* e non ostacolato dal dato formale della cosiddetta "situazione esaurita" (SS.UU., sent. n.18821 del 24/10/2013, dep. 07/05/2014, Ercolano, Rv. 268550), un tale assunto non può essere disgiunto dal dato fondamentale che in tanto ciò valga in quanto si versi in presenza di declaratoria di illegittimità costituzionale, nella specie insussistente; infatti, hanno precisato sempre le Sezioni Unite, mentre il succedersi di leggi, che in tutto o in parte disciplinano materie già regolate da leggi precedenti, e l'abrogazione di una norma per effetto di norma successiva sono fenomeni fisiologici dell'ordinamento giuridico, la dichiarazione di illegittimità costituzionale palesa un evento di patologia normativa; se, infatti, il primo fenomeno deriva da una rinnovata e diversa valutazione del disvalore penale di un fatto, fondata sull'opportunità politica e sociale, operata dal Parlamento, competente a legiferare in uno Stato democratico di diritto, la declaratoria d'illegittimità costituzionale di una norma, rimasta formalmente in vigore fino alla pubblicazione della sentenza costituzionale, ma sostanzialmente invalida, attesta che quella norma mai avrebbe dovuto essere introdotta nell'ordinamento repubblicano, che è Stato costituzionale di diritto, ciò che implica il primato delle norme costituzionali, che non possono perciò essere violate dal legislatore ordinario.

Di qui, dunque, la conseguenza che a tali distinte situazioni corrispondono diverse conseguenze: mentre l'applicazione della sopravvenuta legge penale più favorevole, che attiene alla vigenza normativa, trova un limite invalicabile nella sentenza irrevocabile, ciò non può valere per la sopravvenuta declaratoria di illegittimità costituzionale, che concerne il diverso fenomeno della invalidità; la norma costituzionalmente illegittima viene espunta dall'ordinamento proprio perché affetta da una invalidità originaria, ciò che impone e giustifica la proiezione "retroattiva", sugli effetti ancora in corso di rapporti giuridici pregressi, già da essa disciplinati, della intervenuta pronuncia di incostituzionalità, la quale certifica la definitiva uscita dall'ordinamento di una norma geneticamente invalida (SS.UU., sent. n.42858 del 29/05/2014, dep. 14/10/2014, P.M. in proc. Gatto, Rv. 260695).

4. Non può, infine, essere condivisa la subordinata prospettazione tesa a richiedere la rimessione alla Corte costituzionale della questione di legittimità costituzionale dell'art. 2 cod. pen. per contrasto, sul punto del limite del giudicato, con gli artt. 3, 13, 27 e 117 Cost..

La Corte costituzionale, pur avendo sottolineato che il principio di retroattività *in mitius*, non trovando copertura nell'art. 25, secondo comma, Cost. (*ex plurimis*,

sentenze n.80 del 1995, n.6 del 1978 e n.164 del 1974; ordinanza n.330 del 1995), va ricollegato al principio di eguaglianza, che impone, in linea di massima, di equiparare il trattamento sanzionatorio dei medesimi fatti, a prescindere dalla circostanza che essi siano stati commessi prima o dopo l'entrata in vigore della norma che ha disposto la modifica mitigatrice (Corte cost., sent. n.394 del 2006), ha anche aggiunto che, proprio in ragione di tale esclusivo collegamento, lo stesso deve ritenersi suscettibile di deroghe legittime sul piano costituzionale ove sorrette da giustificazioni oggettivamente ragionevoli (Corte cost., sentt. nn. 215 e 72 del 2008, n.394 del 2006; n.330 del 1995, n.74 del 1980 e n.6 del 1978), un limite in tal senso dovendo essere rinvenuto proprio nella intervenuta definitività dell'accertamento della responsabilità penale, rispondendo l'intangibilità del giudicato all'esigenza di salvaguardia della "certezza del diritto e di stabilità dell'assetto dei rapporti giuridici" (Corte cost., sent. n.210 del 2013; vedi anche Corte cost., sentt. n.230 del 2012 e n.236 del 2011); ed anche la Corte EDU, pur individuando nell'art. 7 della Convenzione l'elemento di "copertura" alla retroattività della norma più favorevole, ha individuato un limite a ciò nel giudicato (Corte EDU, sent. 17 settembre 2009, *Scoppola contro Italia*), limite, anche da ultimo, nuovamente invocato dalla stessa Corte europea (Corte EDU, sent. 12 gennaio 2016, *Gouarré Patte contro Andorra*, e 12 luglio 2016, *Ruban contro Ucraina*).

Sicché, in definitiva, la scelta del legislatore secondo cui il principio di stabilità ed inviolabilità della *res iudicata* può subire deroga esclusivamente in presenza di una nuova disposizione eliminatrice del reato, successivamente intervenuta (v. in proposito, Sez. 3, sent. n.1002 del 17/03/1998, dep. 07/05/1998, P.M. in proc. *Priolo*, Rv. 210860) e non anche a fronte di modifiche normative *in melius*, appare non contrastante né con il principio di cui all'art. 7 della Convenzione europea né con gli invocati principi di ordine costituzionale.

5. Al rigetto del ricorso consegue la condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali.

(*Omissis*).