

LA NON PUNIBILITÀ NEL PRISMA DEL DIRITTO PENALE TRIBUTARIO: COERENZA O LASSISMO DI SISTEMA? (*)

di Stefano Cavallini

Il saggio analizza la 'dinamica' della rinuncia alla pena nel settore penale tributario delle persone fisiche. Individuata come chiave di volta irrinunciabile in un diritto penale tributario riscossivo, la non punibilità si incarica, all'indomani del d.lgs. 158/2015 e ancor più alla luce della l. 157/2019, di 'completare' gli strumenti di tutela del bene giuridico, in un contesto non privo, comunque, di criticità interpretative e di opzioni legislative talvolta distoniche rispetto alle linee di tendenza profonde del sistema.

SOMMARIO: 1. Ambientamento. – 2. Ricognizione. La non punibilità nella dogmatica penalistica e nella teleologia dell'incriminazione: tutela *in extremis* del bene giuridico o "amaro calice" per il diritto penale ipertrofico? – 3. Svolgimento. Le cause di non punibilità nel sistema penale tributario: il "quadruplico livello" di sussidiarietà progressiva. – 3.1. Dal d.lgs. 74/2000 al d.lgs. 158/2015: "andata e ritorno" della non punibilità. – 3.2. Il quadro attuale: considerazioni preliminari. – 3.3. Non punibilità e riduzione della pena: le linee essenziali della premialità penale tributaria. – 4. *Excursus*. Linee di criticità, possibili rimedi e nuove sfide all'orizzonte. – 4.1. Cause di non punibilità e concorso di persone nel reato. – 4.2. Le possibili sfasature specialpreventive: la conoscenza formale come fonte di elusione della *ratio* normativa? – 4.3. Il vicino "molesto": il comma 2 dell'art. 13 *bis* e la disciplina del patteggiamento. – 4.4. Tempo "del premio" e tempo "del processo": la sfida della retroattività favorevole. – 5. Conclusioni provvisorie. Coerenza e lassismo come facce della stessa medaglia.

*a Pino (**),*

« voglio pensare che ancora mi ascolti
e che come allora sorridi »

(*) Il testo riproduce la relazione, integrata e completata con i riferimenti bibliografici essenziali e con le novità legislative e giurisprudenziali *medio tempore* sopravvenute, tenuta al convegno « Il sistema penale-tributario a quattro anni dal d.lgs. 158/2015: le questioni ancora aperte », organizzato presso l'Università degli Studi di Milano in data 11 ottobre 2019. Lo scritto è destinato al Volume, di prossima edizione, degli atti del convegno: si ringraziano i curatori per averne consentito la pubblicazione.

(**) Durante la stesura del saggio ci ha lasciati Pino Airò, presidente della sezione penale del Tribunale di Monza, collega, amico e "secondo papà", al quale sono affettuosamente dedicate queste pagine.

1. Ambientamento.

Il settore della (non) punibilità, a uno sguardo sommario, si presenta in certo senso periferico nella cittadella del diritto penale tributario: lontano, anche topograficamente, dalle definizioni che aprono il sistema del d.lgs. 74/2000 e dal nocciolo duro dei principali illeciti che ne danno l'impronta e il taglio politico-criminale (che erano e rimangono quelli dichiarativi, sebbene il primato sia sempre più in forse)¹, e inserito invece nel titolo delle "disposizioni comuni", contenitore disordinato di regole di diritto sostanziale, di diritto processuale e di precetti che, in un codice, troverebbero spazio nelle disposizioni di attuazione².

Eppure, liquidare l'argomento come periferia dell'impero determinerebbe una fuorviante illusione ottica. Proprio le norme sulla punibilità³, infatti, incarnano lo spirito del tempo, sintetizzando il transito – che si è snodato, nei quattro lustri trascorsi dalla riforma del 2000, nelle tappe di una vera e propria controriforma – da un diritto penaltributario di stampo "dichiarativo" a un diritto penaltributario di matrice apertamente riscossiva. Una lunga fase di passaggio ancora non conclusa e che fatica a trovare una coerenza complessiva nelle norme che innervano il sistema, di cui, tuttavia, a partire dal d.lgs. 158/2015 il legislatore ha mostrato organica e diffusa consapevolezza: in questa cornice, proprio la "dinamica" della punibilità⁴, con il suo carattere *in progress* di fronte alla fissità delle incriminazioni, diviene avamposto, braccio operativo e ideale complemento della rinnovata tendenza politico-criminale.

¹ L'introduzione dei principali reati tributari nel catalogo dei delitti presupposto della responsabilità amministrativa degli enti, dapprima con il d.l. 124/2019 e con la l. 157/2019, poi con il d.lgs. 75/2020, è solo l'ultima tappa – non poco problematica – dell'evoluzione normativa in materia: le novità, sebbene indirettamente, investono anche il tema della non punibilità, segnatamente in punto di raccordo tra rinuncia alla pena per la persona fisica ed eventuali effetti premiali per l'ente, apparentemente (ma del tutto irragionevolmente) preclusi dal disposto dell'art. 8 d.lgs. 231/2001. Rinviando l'approfondimento della 'premialità diseguale' tra enti e individui a uno studio successivo, ci si concentrerà in questa sede sulla paradigmatica della non punibilità penale tributaria in relazione alle sole persone fisiche.

² Si pensi all'art. 18 *bis* in ordine alla custodia giudiziale dei beni sequestrati, laddove la disciplina sulla gestione dei beni sequestrati trova spazio, di regola, nelle disposizioni di attuazione al c.p.p. (cfr. artt. 104 e 104 *bis* c.p.p.).

³ In generale, sulla non punibilità nel cornice del diritto penale tributario: G.L. SOANA, *I reati tributari*, IV ed., Milano, 2018, 509 ss.; R. AMADEO, *Causa di non punibilità. Pagamento del debito tributario*, ne *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. n. 158/2015*, a cura di C. Nocerino e S. Putinati, Torino, 2015, 331 ss.; A. INGRASSIA, *Circostanze e cause di non punibilità. La voluntary disclosure*, in *Trattato teorico pratico di diritto penale*, diretto da F. Palazzo e C.E. Paliero, vol. XIII, *Reati tributari*, a cura di R. Bricchetti e P. Veneziani, Torino, 2017, 527 ss.; V. DI NICOLA, *Pagamento del debito tributario ed il regime delle circostanze del reato*, ne *La disciplina penale in materia d'imposte dirette e I.v.a.*, a cura di A. Scarcella, Torino, 2019, 265 ss.; F. BELLAGAMBA, *Il ravvedimento operoso nella nuova disciplina dei reati tributari: tra buone intenzioni ed imperfezioni tecniche*, in *Dir. pen. proc.*, 2016, 242; A. LANZI, P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, II ed., Milano, 2017, 98 ss.; E. MUSCO, F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, III ed., Bologna, 2016, 57 ss. Si trascurano in questa sede gli istituti, pure astrattamente applicabili a gran parte dei reati tributari e sagomati quali cause di non punibilità o di estinzione del reato, della particolare tenuità del fatto e della sospensione del procedimento con messa alla prova: riferimenti, in proposito, in A. INGRASSIA, *Circostanze e cause di non punibilità*, cit., 551 ss.

⁴ Per tale espressione T. PADOVANI, *Il traffico delle indulgenze. « Premio » e « corrispettivo » nella dinamica della punibilità*, in *Riv. it. dir. pen. proc.*, 1986, 398.

Non che la leva della non punibilità in campo penale tributario sia giunta nel 2015 come fulmine a ciel sereno: vengono alla mente i numerosi “condoni” e le varie amnistie tributarie succedutisi sin dagli anni Settanta⁵ e non si può trascurare che lo stesso d.lgs. 158/2015 è stato preceduto di pochi mesi da una “last call” per i contribuenti infedeli⁶ quale la collaborazione volontaria, “carota” tesa a recuperare il gettito con un’ultima promessa di impunità⁷, pronta per contro a mutare nel bastone dell’autoriciclaggio in caso di mancato rientro dei capitali⁸. Si tratta(va), tuttavia, di interventi intrinsecamente estemporanei, perché prosaicamente impregnati di logiche emergenziali (soprattutto in relazione al bilancio dello Stato) o, in ogni caso, destinati, nelle intenzioni del legislatore, a consentire al contribuente di “chiudere col passato”, divenendo quindi viatico di un cambio radicale di paradigma punitivo⁹: strumenti, insomma, dei quali, per riprendere le pungenti osservazioni di Tullio Padovani, « il legislatore [si] va (...) servendo come di un titolo di credito idoneo a remunerare le prestazioni che di volta in volta intende sollecitare dal reo »¹⁰.

Il discorso, almeno in prima battuta, promette di cambiare al cospetto dell’art. 13 d.lgs. 74/2000: qui, infatti, la non punibilità viene in certo senso “istituzionalizzata”, guarda al passato, al presente ma soprattutto al futuro e si organizza saldamente quale forma alternativa alla pena di tutela del bene giuridico, come passeremo a breve a osservare. Sono quindi, quelle sulla punibilità, il cuore pulsante del modello complementare di tutela sublimato dal d.lgs. 158/2015 (e – oggi – persino più incisivamente dalla l. 157/2019), che, ormai decisamente piegato all’esigenza di recuperare l’imposta evasa piuttosto che di sanzionare penalmente¹¹ il responsabile dell’illecito, ha trasfigurato definitivamente l’armamentario normativo del diritto penale tributario.

Coerenza o lassismo di sistema? Prima di provare a rispondere conviene, seppur ad ampie falcate, riavvolgere il nastro dogmatico della non punibilità sopravvenuta: operazione fondamentale per inquadrare epistemologicamente l’odierno stato dell’arte del diritto penale tributario e, in seconda battuta, soppesarne assiologicamente la tenuta al cospetto della “tavola delle funzioni” che la pena dovrebbe assumere in un diritto penale laico e orientato alla tutela dei beni giuridici.

⁵ In argomento cfr. ancora T. PADOVANI, *Il traffico delle indulgenze*, cit., 425 ss.

⁶ In proposito A. INGRASSIA, *Circostanze e cause di non punibilità*, cit., 531 ss.

⁷ Oltre che per una significativa gamma di reati tributari, anche per condotte tipiche di riciclaggio, reimpiego e, a far tempo dal gennaio 2015, autoriciclaggio compiute sui proventi dell’evasione.

⁸ Sul punto sia consentito un rinvio a S. CAVALLINI – L. TROYER, *Apocalittici o integrati? Il nuovo reato di autoriciclaggio: ragionevoli sentieri ermeneutici all’ombra del “vicino ingombrante”*, in *Riv. trim. dir. pen. cont.*, 2015, 95 ss. (in particolare 107).

⁹ Così, ad es., per l’amnistia tributaria di cui ai d.p.r. 525/1982 e 43/1983, propedeutica all’introduzione del nuovo regime penale veicolato dal d.l. 429/1982 (conv. nella l. 516/1982), peraltro determinando non pochi problemi di tenuta sul piano generalpreventivo: per tutti, T. PADOVANI, *Il traffico delle indulgenze*, cit., 429 ss.

¹⁰ Così T. PADOVANI, *Il traffico delle indulgenze*, cit., 399.

¹¹ Il termine “penalmente” viene qui impiegato nel senso genericamente inteso dal diritto interno, in disparte cioè il concetto di “materia penale” di matrice convenzionale, su cui peraltro si tornerà in seguito (*infra*, par. 3.2.).

Un rilievo va tuttavia immediatamente condiviso con il lettore. I due termini dell'alternativa (coerenza – lassismo) potrebbero restituire una *falsa dicotomia*, giacché rispondono a referenti categoriali eterogenei: la coerenza si misura infatti sul piano formale, astratto, della razionale e lineare connessione tra le parti di un sistema, rimanendo estranei alla base di giudizio i risultati da questo scaturenti; diversamente, il lassismo – già con la sua accezione negativa, quale “mancanza di rigore” – implica una valutazione valoriale, sostanziale, proiettata al risultato ultimo del prodotto normativo, in disparte la sua intima incoerenza. Non necessariamente, dunque, coerenza e lassismo si pongono come poli estremi di una antitesi, ben potendo, invece, fondersi in un *inusuale binomio*: dando luogo, volendo impiegare il linguaggio della grammatica, più che a un'interrogativa retta da una disgiunzione ('o'), a un'affermativa imperniata su una *coniunzione co-ordinante* ('e').

2. Ricognizione. La non punibilità nella dogmatica penalistica e nella teleologia dell'incriminazione: tutela *in extremis* del bene giuridico o “amaro calice” per il diritto penale ipertrofico?

Ricostruire, anche a grandi linee, la paradigmatica della ‘punibilità’ – nelle sue evoluzioni dogmatiche e pratiche – è operazione titanica, sconsigliata dall'economia delle presenti riflessioni e dalle capacità di chi scrive¹²: basti rilevare il volto “ancipite” della categoria, tesa, per un verso, a raccogliere le condizioni che – estranee al disvalore del fatto tipico – fondano l'applicabilità della pena quale conseguenza caratteristica del reato, per l'altro, e specularmente, a racchiudere quelle situazioni, normativamente regolate, in presenza delle quali, pur a fronte di un reato integrato in tutti i suoi *essentialia*, la pena non scatta per una precisa scelta del legislatore di rinunciarvi, sacrificata sull'altare di prevalenti ragioni di opportunità politico-criminale¹³.

Proprio sulla scissione tra reato e pena conviene qui soffermarsi, segnatamente riscontrando (ma si tratta, anche sotto questo aspetto, di rilievo persino banale) la tendenza, sempre più frequente, alla abdicazione della pena in funzione premiale, incentivante rispetto a una “prestazione” richiesta all'agente: in un misto – volendo tralasciare varianti orientate da logiche puramente clemenziali – di ritorno al bene giuridico, deflazione del carico giudiziario e (talvolta) agevolazione all'accertamento dei

¹² Anche per il carattere “instabile” della categoria nella teoria del reato, in cui si confrontano, come noto, sul punto, le impostazioni (bipartite, tripartite) tese a negarne rilievo strutturale e la sistematica (quadripartita) che la enuclea quale quarto, autonomo elemento del reato: limitandosi ad accenni alla manualistica, essendo la bibliografia in materia pressochè sterminata, si vedano F. MANTOVANI, *Diritto penale*, IX ed., Padova, 2015, 783 ss.; G. MARINUCCI, E. DOLCINI, G.L. GATTA, *Manuale di diritto penale. Parte generale*, VIII ed., Milano, 2019, 453 ss. Per una panoramica generale, P. VENEZIANI, *La punibilità*, in C.F. Grosso, T. Padovani, A. Pagliaro (diretto da), *Trattato di diritto penale. Parte generale* vol. III, *La punibilità. Le conseguenze giuridiche del reato*, a cura di P. Veneziani, Milano, 2014, 277.

¹³ Da ultimo, sul tema, F. PALAZZO, *La non-punibilità: una buona carta da giocare oculatamente*, in *Sist. pen.*, 19 dicembre 2019.

reati¹⁴. D'altra parte, come giustamente si è osservato, il contenuto teleologicamente più significativo della 'punibilità' contribuisce ormai a « *spiegare non perché l'autore del reato è punito (...) ma perché non viene punito, nonostante abbia (...) commesso un reato* »¹⁵.

In questo scenario, posizione preminente è occupata dalle varie forme di 'risarcimento', 'riparazione', ovvero – più in generale – contro-azioni compensative o condotte antagoniste rispetto al comportamento disvoluto¹⁶, foriere di impunità per il reo¹⁷.

Gli esempi sono molteplici e ovunque disseminati¹⁸: da previsioni contenute in singole fattispecie (ad es., rispetto all'oltraggio a pubblico ufficiale, l'art. 341 *bis* ultimo comma c.p.) a clausole applicabili a interi settori (cfr., per i reati di competenza del giudice di pace, l'art. 35 d.lgs. 274/2000), fino al generalizzato impiego, nel codice penale, della riparazione in chiave estintiva del reato (art. 162 *ter* c.p.). Con le sue cadenze versatili, la non punibilità « si atteggia alla stregua di una scatola di compensazione di almeno due finalità: l'*autoriduzione del sistema penale*, da un lato, e la *ridefinizione dei conflitti sociali*, sottesi al reato, dall'altro lato, attraverso il ricorso a *modelli sanzionatori compensativo-riparatori* e non più repressivi »¹⁹.

In prima approssimazione, la non punibilità non si riduce, in questi casi, a mera "presa d'atto" dell'elisione *ex post* dei riverberi lesivi del reato, ma partecipa di un *rationale* complesso, divenendo essa stessa tassello del mosaico delle tutele del bene giuridico. Vista nella sua dimensione globale, la norma premiale s'abbina teleologicamente alla norma incriminatrice, di cui costituisce (promuovendo una condotta antitetica a quella trasgressiva del precetto) la propaggine estrema, poiché « tende ad assicurare la protezione efficace del medesimo interesse, pur se in forma consentanea alla situazione determinata dalla condotta illecita », laddove l'effetto premiale « che queste disposizioni realizzano non attribuisce loro alcuna funzione autonoma, ma resta strettamente conness[o] alla logica della dissuasione originaria »²⁰, integrando la « tecnica sanzionatoria penale »²¹. Un fenomeno che nell'attuale diritto

¹⁴ Per un concetto di non punibilità orientato alle conseguenze, più che ai risvolti dogmatico-sistematici, M. DONINI, *Non punibilità e idea negoziale*, in *Ind. pen.*, 2001, 1036.

¹⁵ Così M. DONINI, *Non punibilità e idea negoziale*, cit., 1043 (corsivi dell'A.).

¹⁶ Termini come 'risarcimento', 'restituzione', 'contro-azioni compensative', 'condotte antagoniste' e simili, pur non coincidenti sul piano concettuale, vengono qui usati genericamente come sinonimi. Sul delitto riparato, in generale, M. DONINI, *Il delitto riparato. Una disequazione che può trasformare il sistema sanzionatorio*, in *Riv. trim. dir. pen. cont.*, 2015, 236.

¹⁷ Per una critica serrata, sul piano della opportunità politico-criminale, alla costruzione di cause di non punibilità fondate sul risarcimento del danno M. ROMANO, *Risarcimento del danno da reato, diritto civile, dritto penale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1993, 884 e 887.

¹⁸ Alcuni *ab origine* contenuti nel codice penale: si pensi, ad es., alla ritrattazione rispetto ad alcuni delitti contro l'amministrazione della giustizia.

¹⁹ Così C. PIERGALLINI, *Pene 'private' e prevenzione penale: antitesi o sincrasi?*, in *La pena, ancora: fra attualità e tradizione. Studi in onore di Emilio Dolcini*, a cura di C.E. Paliero, F. Viganò, F. Basile, G.L. Gatta, Milano, 2018, 635 (corsivi dell'A.).

²⁰ T. Padovani, *Il traffico delle indulgenze*, cit., 407.

²¹ F. BRICOLA, *Funzione promozionale, tecnica premiale e diritto penale*, in *Diritto premiale e sistema penale – Atti del settimo simposio di studi di diritto e procedura penale promosso dalla Fondazione « avv. Angelo Luzzani » di Como, Milano, 1983, 126. Sulla prevenzione integratrice o mediante incentivazione si vedano*

penale tributario trova un campo d'azione elettivo, risolvendosi qui la contro-azione, almeno nelle intenzioni del legislatore²², in strumento alternativo di 'governo della repressione' di taluni illeciti, nell'ottica di ripristinare l'interesse leso dal reato più che di garantirne la punizione dell'autore. Le figure dell'art. 13 d.lgs. 74/2000, anzi, radicalizzano il paradigma: non più riparazione come eliminazione dell'offesa a un soggetto passivo individuale, ma come condotta tardiva e succedanea di altra, penalmente presidiata, a tutela di un bene collettivo, integrata dal recupero economico di poste di bilancio pubblico.

Si tratta dunque di meccanismo che, di per sé, non sfuma, sino a mortificarne la funzione orientativa, la prevenzione generale; se può concedersi che la predisposizione di vie d'uscita *last minute* affievolisce l'originaria minaccia di pena, è altrettanto vero che la repressione non si risolve in deterrenza a tappeto, sganciata dalla salvaguardia del bene presidiato, alla quale deve, invece, costantemente raccordarsi²³, anche valorizzando la regressione dell'offesa compiuta dall'agente. Il ripristino dell'interesse leso, in altre parole, non incrina il messaggio dissuasivo veicolato dalla norma incriminatrice, ma ne conferma l'efficacia, giacché la comminatoria di pena si rivela bastevole a motivare l'agente a tornare sui suoi passi, garantendo, seppure *ex post*, il bene tutelato²⁴.

Dovrebbe uscirne rafforzato, al contempo, il principio di sussidiarietà della pena, a sua volta precursore di benefici generalpreventivi²⁵: la contro-azione ripristinatoria, invero, suscitando la riappacificazione tra l'ordinamento e l'agente, promette la massimizzazione della prevenzione generale e l' « irrobustimento di un (...) clima di fiducia nella conformità a diritto da parte dei consociati »²⁶. Lo stesso postulato di

anche, tra gli altri, K. ROXIN, *Risarcimento del danno e fini della pena*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1987, 16, e F. PALAZZO, *La recente legislazione penale*, Padova, 1985, 191.

²² Si legge già a p. 8 della Relazione illustrativa del Governo allo schema di d.lgs. che sarebbe poi sfociato nel d.lgs. 158/2015, infatti, che « la causa di non punibilità trova la sua giustificazione politico-criminale nella scelta di concedere al contribuente la possibilità di eliminare la rilevanza penale della propria condotta attraverso una piena soddisfazione dell'erario prima del processo penale: in questi casi infatti il contribuente ha correttamente indicato il proprio debito risultando in seguito inadempiente; il successivo adempimento, pur non spontaneo, rende sufficiente il ricorso alle sanzioni amministrative. Il comma 2, prevede la non punibilità dei reati di dichiarazione infedele e omessa dichiarazione nel caso in cui i debiti tributari, comprensivi di sanzioni e interessi, siano stati integralmente pagati per effetto del ravvedimento operoso, ovvero la dichiarazione omessa sia presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, purché l'interessato non sia a conoscenza di accessi, ispezioni e verifiche già avviati dall'amministrazione finanziaria, ovvero procedimenti penali: si tratta in questo caso di situazioni nelle quali la spontaneità della resipiscenza del contribuente, in uno con l'estinzione tempestiva dei debiti giustifica senza bisogno di ulteriori sanzioni amministrative la rinuncia alla pena da parte dello Stato ».

²³ In tal senso, in riferimento alle ipotesi di non punibilità sopravvenuta da "condotte antagoniste" alla lesione già previste dal codice penale, T. PADOVANI, *Il traffico delle indulgenze*, cit., 407.

²⁴ Sulla co-funzionalità delle forme di risarcimento che elidano l'offesa scaturita dal reato rispetto agli scopi propri della pena in senso stretto C. PIERGALLINI, *Fondamento, funzioni e limiti delle moderne forme di impunità retroattiva*, in *Studi in onore di Giorgio Marinucci*, a cura di E. Dolcini e C.E. Paliero, Milano, 2006, 1660.

²⁵ Vedremo più avanti se le cose, almeno nel diritto penale tributario, stiano effettivamente così: *infra*, par. 5.

²⁶ C. PIERGALLINI, *Pene 'private' e prevenzione penale*, cit., 642; analogamente, rispetto ai possibili effetti positivi del risarcimento in punto di sussidiarietà, K. ROXIN, *Risarcimento del danno*, cit., 19 e 22.

infallibilità della pena, del resto, si scontra, sul terreno della realtà, con l'eccesso di criminalizzazione traghettato dalla creazione – sino a farne evaporare il concetto, la sua capacità selettiva e la sua dimensione critica – di sempre nuovi “beni giuridici”, volano e propellente della penalità²⁷. Più il bene giuridico diviene artificiale, strumentale, bene-funzione (emblematicamente, la ‘riscossione’ quale bene intermedio alla tutela del gettito erariale), più lo scopo della norma sembra tollerare implicitamente « *l'idea di un reato non punito* »²⁸, la conformità alla logica dell'incriminazione di una non punibilità sopravvenuta alla violazione del precetto²⁹, ancor più marcata e duttile nel campo del diritto penale dell'economia, « settore-pilota nella sperimentazione di logiche alternative a quelle retributive-assolute, “disorientate alle conseguenze”, del diritto penale classico »³⁰.

Non è, però, tutto oro quel che luccica. Il rischio, sempre dietro l'angolo, è che una tipizzazione eccessivamente disinvolta della non punibilità sopravvenuta determini un uso distorto della leva premiale, veicolando messaggi addirittura criminogeni; laddove si limitasse la contro-azione al mero ripristino dello *status quo ante*, in assenza di connotati ulteriori, specie cronologici, e/o di altre note afflittive o altrimenti stigmatizzanti, l'agente potrebbe infatti violare la norma incriminatrice confidando nella certa possibilità, in caso di scoperta, di sanare gli effetti della condotta tipica – una sorta di « transazione col delitto », stigmatizzata fin da Carrara³¹ – e sfuggire comunque alla sanzione³².

Davvero illuminanti, ancora una volta, le riflessioni di Tullio Padovani, che, in una « *epoché* fenomenologica » delle prospettive dogmatiche, già nel 1986 evidenziava come « lo stesso legislatore più recente (...) reiteratamente ha mostrato di trattare quel “dover essere della pena dopo la commissione del reato” (...) come un momento tanto autonomo da divenire oggetto di un *rapporto di scambio*, variamente atteggiato ma apparentemente eccentrico rispetto al piano dell'offesa realizzata ed alle esigenze della prevenzione generale »³³. Una *merce di scambio*³⁴ che, pur non assumendo – nel caso della

²⁷ Sulle fasi di “arretramento” del principio di sussidiarietà, dovute tra l'altro alla amministrativizzazione della vita collettiva, alla necessità di tutelare nuovi beni giuridici messi in pericolo dall'illegalismo tipico del sistema capitalistico e dai recenti epifenomeni del “populismo penale”, fondamentale C.E. PALIERO, *Extrema ratio: una favola raccontata a veglia?*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2018, 1452 ss.

²⁸ M. DONINI, *Non punibilità e idea negoziale*, cit., 1046 (corsivi dell'A.).

²⁹ In tal senso, ancora, M. DONINI, *Non punibilità e idea negoziale*, cit., 1047.

³⁰ M. DONINI, *Compliance, negozialità e riparazione dell'offesa nei reati economici. Il delitto riparato oltre la ristorative justice*, in *La pena, ancora*, cit., 593.

³¹ Si veda, in particolare in relazione ai “decreti d'impunità” per i delatori, F. CARRARA, *Programma del corso di diritto criminale, parte generale*, vol. II, V. ed., Pisa, 1877, 204.

³² Così, in riferimento alla possibilità di applicare l'art. 162 *ter* c.p. ai reati societari procedibili a querela, S. SEMINARA, *Riflessioni sulla « riparazione » come sanzione civile e come causa di estinzione del reato*, in *La pena, ancora*, cit., 573; più in generale, è quanto si verifica in relazione a talune forme di “condono”, che – come avvenuto reiteratamente anche nel nuovo millennio – invece di ridursi a strumenti eccezionali di politica legislativa divengono ordinari strumenti per “fare cassa”, presto e subito: sul punto, diffusamente, C. PIERGALLINI, *Fondamento, funzioni e limiti*, cit., 1674 ss. Sui rischi di tenuta della prevenzione generale cfr. anche K. ROXIN, *Risarcimento del danno*, cit., 8.

³³ T. PADOVANI, *Il traffico delle indulgenze*, cit., 399 (corsivi nostri).

³⁴ Che rischia, tra l'altro, di esitare in una « *premiabilità diseguale* » (M. DONINI, *Compliance, negozialità e*

condotta antagonista – i contorni inquietanti restituiti dalle varie forme di collaborazione annoverate dalla legislazione (più o meno) dell'emergenza³⁵, può tuttavia implicare, ove non imbrigliata in consoni steccati temporali, « un cedimento del reo non alla legge violata, ma alla forza dei meccanismi coercitivi attuali; e, per converso, (...) il “messaggio” che l'offesa si possa impunemente mantenere non già semplicemente sino al punto in cui possa essere *efficacemente reintegrata per l'ordinamento*, ma sino al momento in cui possa essere *utilmente protratta per il reo* »³⁶, con esiziali inconvenienti in punto di prevenzione, generale e speciale³⁷.

Si tratta di difetti che, peraltro, potrebbero persino ampliarsi laddove le fattispecie incriminatrici siano strutturate come mere omissioni: il rischio, per usare ancora le parole di Tullio Padovani³⁸, è che « la minaccia di pena funzion[i] in pratica da diffida ad adempiere automaticamente correlata alla scadenza del debito (...) »: a partire da quest'ultima, inizia il “conto alla rovescia” per versare il dovuto, maggiorato di interessi e sanzioni, finendo « per snaturare il significato stesso del precetto penale »³⁹. A fronte di fattispecie omissive, infatti, « l'adempimento dilazionato ad efficacia estintiva implica che la norma incriminatrice non costituisca l'ultima Thule predisposta per la tutela dell'interesse, ma la prima Thule della sua realizzazione da parte dell'offensore: il “premio”, dipendendo dal solo fatto di tenere tardivamente il

riparazione, cit., 606), assicurata ai soli soggetti più abbienti (si pensi, ad es., al reato commesso in seno a società di grandi dimensioni e notevoli disponibilità finanziarie, rispetto a quello realizzato da una persona fisica dalle limitate risorse economiche), con gravi ripercussioni sul terreno del principio di uguaglianza: difetto oggi parzialmente emendabile recuperando la non punibilità per altre vie (ad es., attraverso l'istituto della messa alla prova, subordinato alla restituzione di importi inferiori a quello dell'imposta evasa o dovuta).

³⁵ In proposito, oltre alle fondamentali annotazioni di T. PADOVANI, *Il traffico delle indulgenze*, cit., 417 ss., sulla legislazione degli anni Settanta, e volendo limitarsi a fenomeni più recenti, basti richiamare la causa di non punibilità per i reati di corruzione e induzione indebita recentemente introdotta, all'art. 323 *ter* c.p., per chi, prima di avere notizia dell'esistenza di indagini nei suoi confronti per uno dei reati ivi indicati e comunque entro quattro mesi dalla commissione del fatto, si auto-denunci e fornisca utili indicazioni per assicurarne la prova e individuare gli altri responsabili: disposizione di dubbia opportunità politico-criminale e non priva di criticità tecniche. Per una approfondita disamina e per ulteriori riferimenti bibliografici F. FASANI, *La nuova causa di non punibilità per il “pentito di corruzione”*, ne *Una nuova legge contro la corruzione. Commento alla legge 9 gennaio 2019, n. 3*, a cura di R. Orlandi e S. Seminara, Torino, 2019, 115 ss.

³⁶ T. PADOVANI, *Il traffico delle indulgenze*, cit., 409 (corsivi dell'A.).

³⁷ Rimarca la decisività del fattore-tempo nell'economia delle cause di non punibilità improntate alle controazioni compensative anche C. PIERGALLINI, *Fondamento, funzioni e limiti*, cit., 1671 ss., evidenziando gli esiziali rischi – che si traducono nella stabilizzazione delle condotte violative dei precetti penali – sottesi all'aggravamento del requisito della temporaneità.

³⁸ Proprio in riferimento alla non punibilità sopravvenuta per una fattispecie omissiva accostabile agli artt. 10 *bis* e 10 *ter* d.lgs. 74/2000, quale l'omesso versamento delle ritenute previdenziali, che il legislatore rende non punibile se, entro il termine di sei mesi dalla data stabilita, il contribuente provvede a versare gli importi dovuti. Vedremo più avanti che in realtà – ai sensi dell'art. 13 d.lgs. 74/2000 – l'obbligo di corrispondere anche sanzioni e interessi consente di ovviare alle criticità esposte nel testo con riguardo alla figura premiale del d.l. 463/1983.

³⁹ T. PADOVANI, *Il traffico delle indulgenze*, cit., 426.

comportamento già originariamente prescritto, fa addirittura aggio sull'incriminazione »⁴⁰.

Già da queste brevi osservazioni si sono isolate le lenti concettuali con cui scrutinare la direzione presa dal sistema penale tributario; solo dopo l'analisi sulla traduzione pratica della non punibilità nel corpo del d.lgs. 74/2000, peraltro, sarà possibile indicarne la rotta e scandagliarne pregi e difetti.

3. Svolgimento. Le cause di non punibilità nel sistema penale tributario: il “quadrupliche livello” di sussidiarietà progressiva.

Esaurite le premesse dogmatiche, prima di addentrarsi nella non punibilità penale tributaria una annotazione a margine s'appunta sulla complementare direttrice politico-criminale del legislatore del 2015 (e confermata da quello del 2019), proiettata alla « iperdeterrenza verso gli 'ideatori per professione' di schemi criminali »⁴¹ e che, non a caso, trova collocazione proprio in chiusura del sottosistema della premialità nell'art. 13 *bis*: lo strumento prescelto è, nuovamente, quello della circostanza ad effetto speciale⁴², con netto incremento sanzionatorio, senz'altro coerente nella prospettiva della « razionalità di scopo »⁴³ ancorché privo di addentellati nella legge delega⁴⁴.

3.1. Dal d.lgs. 74/2000 al d.lgs. 158/2015: “andata e ritorno” della non punibilità.

Un breve *excursus* delle opzioni legislative sul rilievo della non punibilità sopravvenute susseguitesi dal 2000 fotografa chiaramente l'evoluzione, non sempre lineare, dell'intero sistema penale tributario.

(i) Netta la scelta di campo della primigenia versione del d.lgs. 74/2000: a una perimetrazione del diritto penale tributario essenzialmente su un numero circoscritto di gravi fattispecie dichiarative (e su poche altre figure collaterali, in genere inidonee a generare profitto e sulle quali non conviene quindi soffermarsi) si è associata la nitida scelta di privare di autonomo rilievo in termini di non punibilità le contro-azioni compensative, ritenute eccessivamente vanificanti la dissuasività della sanzione penale se non proprio criminogena, « potendo il soggetto attivo del reato *monetizzare il rischio della responsabilità penale*, barattandola con un comportamento privo di stigma criminale

⁴⁰ Così, ancora, T. PADOVANI, *Il traffico delle indulgenze*, cit., 426.

⁴¹ A. INGRASSIA, *Circostanze e cause di non punibilità*, cit., 528.

⁴² Sull'impiego, ormai sempre più diffuso, delle circostanze aggravanti – spesso correlate a divieti di bilanciamento – quali strumenti privilegiati della politica criminale recente, specie emergenziale e securitaria, A. NATALINI, *La politica criminale delle circostanze nella legislazione del terzo millennio*, in *Arch. pen.*, 2017, 753 ss.

⁴³ Così C.E. PALIERO, *L'economia della pena (un work in progress)*, in *Studi in onore di Giorgio Marinucci*, cit., 595.

⁴⁴ Sottolinea puntualmente tale lacuna A. INGRASSIA, *Circostanze e cause di non punibilità*, cit., 555, cui si rinvia per gli aspetti riguardanti la comunicabilità dell'aggravante ai concorrenti.

»⁴⁵. Da qui la previsione di una mera circostanza attenuante⁴⁶, evidentemente meno “rischiosa” sul piano della prevenzione generale negativa, speciale rispetto all’archetipo dell’art. 62 n. 6 c.p., ad effetto speciale e applicabile a tutti i reati, modulata sul pagamento della totalità delle imposte evase, degli interessi e delle sanzioni amministrative (anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all’accertamento) e sulla soglia temporale rappresentata dall’apertura del dibattimento⁴⁷.

(ii) Ancora più restrittiva l’opzione della l. 148/2011, che – tenendo ferma la connotazione meramente attenuante della condotta antagonista alla violazione del precetto – ha ricalibrato l’efficacia della circostanza, ridotta ad effetto comune⁴⁸. Il dato non appare indifferente, ed anzi – preme rilevarlo – risulta apertamente distonico⁴⁹ rispetto alla tendenza *in fieri* in seno al diritto penale tributario: già orientato in senso schiettamente riscossivo (tutte le principali fattispecie a fondamento della nuova direttrice di tutela erano da tempo inserite nel d.lgs. 74/2000)⁵⁰, ma con i ranghi serrati proprio rispetto alle forme maggiormente “incentivanti” rispetto alla tutela dei beni giuridici presidiati. Si profilava, in altre parole, una contraddizione interna al sistema, tra l’obiettivo di incentivare con la leva penale l’adempimento delle obbligazioni tributarie e l’esito disincentivante alla contro-azione (ovvero alla tutela, pure *ex post*, della riscossione) restituito dall’assenza di cause di non punibilità per il contribuente che intendesse “sanare” la propria posizione⁵¹.

(iii) L’ultima tappa, inaugurata dal d.lgs. 158/2015, segna una vera e propria oscillazione del pendolo. Volendo riassumere in via di prima approssimazione, entra a pieno titolo nel sistema la non punibilità sopravvenuta per taluni delitti, differentemente modulata a seconda del tipo di illecito, e sopravvive la circostanza attenuante già contemplata, residuale e (nuovamente) ad effetto speciale: scelta esaltata con la l. 157/2019 (non recando il d.l. 124/2019 traccia di interventi sulla punibilità), che ha esteso il raggio della rinuncia alla sanzione ai più gravi reati di dichiarazione fraudolenta (artt. 2 e 3 d.lgs. 74/2000).

⁴⁵ F. BELLAGAMBA, *Il ravvedimento operoso*, cit., 243 (corsi nostri); in argomento anche A. LANZI, P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., 98-99.

⁴⁶ Si trascura, qui e nel prosieguo, l’attenuante dell’art. 14 (attenuante ad effetto speciale, con esclusione anche delle pene accessorie, per i pagamenti, entro l’apertura del dibattimento, di debiti tributari estinti per prescrizione o decadenza), sopravvissuta immutata alle varie novelle ma sostanzialmente ineffettiva nella prassi (come dimostra l’assenza di pronunce di legittimità in argomento).

⁴⁷ L’originario art. 13 d.lgs. 74/2000, segnatamente, prevedeva la riduzione della pena fino alla metà (e la non applicazione delle pene accessorie) in caso di integrale pagamento dell’imposta evasa, inclusi sanzioni e interessi, anche accedendo alle speciali procedure conciliative o di adesione all’accertamento contemplate dal diritto tributario, prima dell’apertura del dibattimento.

⁴⁸ Nella versione risultante dalla modifica apportata con l’art. 2 comma 36 *vicies semel* lett. i), in particolare, l’effetto attenuante è divenuto “fino a un terzo”.

⁴⁹ Assenza di visione d’insieme, *leitmotiv* di svariati interventi recenti del legislatore penale favorito, in questo caso, anche dal ricorso alla decretazione d’urgenza in una fase delicata per gli equilibri di finanza pubblica.

⁵⁰ Si pensi agli artt. 10 *bis* (introdotto nel 2005), 10 *ter* e 10 *quater* (inseriti nel 2006), tradizionalmente assunti a guardiani del *telos* riscossivo del diritto penale tributario progressivamente emerso dal 2000.

⁵¹ Sul punto G.L. SOANA, *I reati tributari*, cit., 512.

3.2. Il quadro attuale: considerazioni preliminari.

Volendo osservare in prospettiva grandangolare l'attuale cornice normativa, una annotazione *in limine* sgombra già il campo da un dubbio abbozzato in precedenza⁵². La non punibilità delineata dall'art. 13 non è "a costo zero" per l'agente: affinché si verifichi la condizione sopravvenuta di non punibilità non è bastevole la restituzione dell'imposta evasa, occorrendo invece il *quid pluris* costituito dal pagamento degli interessi e delle sanzioni amministrative. L'osservazione, già in prima battuta, non potrà risultare indifferente al momento di indagare la tenuta generalpreventiva del sistema: balza all'occhio, infatti, la *componente anche afflittiva* della non punibilità, che non si riduce a mera possibilità di postergare l'osservanza della legge penale (di fatto aprendo un più o meno lungo spiraglio per la mera realizzazione tardiva del comportamento doveroso in precedenza non tenuto), ma, istituendo un biunivoco collegamento con la prospettiva del procedimento amministrativo⁵³ attraverso la più complessa nozione di 'debito tributario', veicola un aggravio sanzionatorio dipendente dal reato – una sorte di "pena pecuniaria" a cavallo tra il penale e l'amministrativo – che evoca immediatamente la "materia penale" di matrice convenzionale⁵⁴.

Cade poi a proposito un ulteriore rilievo, in precedenza appena accennato e nient'affatto di contorno: le figure-cardine dell'art. 13, su cui si incentra la non punibilità sopravvenuta in senso stretto, non esauriscono la "riserva di premialità" riconosciuta dal legislatore. Alle ipotesi principali infatti si accompagnano dapprima, in un disegno ispirato da una logica di progressività inversamente proporzionale alla gravità delle fattispecie, le circostanze attenuanti speciali e ad effetto speciale tratteggiate dall'art. 13 *bis* comma 1, e, in seconda battuta, quale limite estremo di tutela del bene presidiato *ante poenam*, il precetto dell'art. 12 *bis* comma 2 in materia di confisca: norma, a sua volta, di significativo valore programmatico, in quanto espressiva – nella parte in cui evoca la figura del "contribuente" in luogo di quella del "reo" – dell'intento del legislatore di garantire, accanto e oltre alla prospettiva per cui *crimen non lucratur*, la soddisfazione della pretesa tributaria, con inevitabile ibridizzazione della stessa misura ablatoria⁵⁵. Una sorta di « *riparazione coatta* »⁵⁶, relegata – non a caso – all'ultimo gradino della scala, pionieristica forma di reintegro forzoso dell'offesa (in ciò agevolata dalla coincidenza tra il titolare del bene giuridico presidiato e il detentore del monopolio pubblico della forza punitiva), in aggiunta alle sanzioni penali, principali e accessorie, ma coerentemente decurtata in presenza di restituzioni o seri impegni riparatori⁵⁷.

⁵² *Supra*, par. 2.

⁵³ Per i collegamenti tra versante penale e versante amministrativo nel diritto penale tributario si veda, nel presente volume, il pregevole saggio di F. D'Arcangelo.

⁵⁴ In tal senso, del tutto condivisibilmente, A. INGRASSIA, *Circostanze e cause di non punibilità*, cit., 528.

⁵⁵ Sul punto, efficacemente, A. INGRASSIA, *Ragione fiscale vs. 'illecito penale personale'. Il sistema penale-tributario dopo il d.lgs. 158/2015*, Santarcangelo di Romagna, 2016, 167.

⁵⁶ M. DONINI, *Compliance, negozialità e riparazione*, cit., 588 (corsivi dell'A.).

⁵⁷ Sottolinea l'omogeneità dell'*humus* politico-criminale tra confisca, non punibilità e attenuanti all'indomani

Un microsettore conchiuso, dunque, scandito da un *quadrupliche livello di sussidiarietà progressiva* (non punibilità ampia – non punibilità limitata – pena attenuata – confisca ridotta), che si organizza su un *climax* premiale decrescente combinato lungo le direttrici del disvalore di fattispecie e del fattore-tempo in cui le condotte antagoniste del reo vengono a innestarsi: al vertice, la più decisa ritirata della punibilità contemplata per i meno gravi delitti omissivi propri e di indebita compensazione con crediti non spettanti in presenza di una contropinta anteriore all’incardinamento del processo penale; al fondo, la rinuncia all’inflizione della misura ablatoria del profitto in ordine a quanto comunque già restituito dall’agente entro il termine del procedimento penale.

3.3. Non punibilità e riduzione della pena: le linee essenziali della premialità penale tributaria.

Venendo alle linee essenziali delle singole previsioni premiali, a una disamina analitica e minuziosa si ritiene più proficua l’operativizzazione delle *tre dicotomie* lungo le quali le differenti opzioni del legislatore si muovono, tentando così di isolarne comparativamente le *rationes* che le sorreggono.

(a) *rinuncia alla pena vs. riduzione della pena*. Il primo crinale della riflessione, vertendosi in tema di “sanzioni” (in senso lato), non può che inerpinarsi lungo il sentiero della gradualità degli *effetti*, e segnatamente sulla distinzione tra i casi in cui l’ordinamento rinuncia all’inflizione della pena in tutte le sue varianti e i casi in cui alla condotta antagonista alla violazione della legge penale riconosce mera valenza attenuante sulla pena principale comminata e neutralizzante delle pene accessorie speciali enumerate dall’art. 12.

Il confronto tra l’art. 13 e il comma 1 dell’art. 13 *bis* rende plasticamente il quadro ‘effettuale’ della contro-azione compensativa. Da un lato, infatti, l’art. 13, nel suo complesso, esclude *tout court* la punibilità di alcuni reati (nel dettaglio: gli omessi versamenti e l’indebita compensazione di crediti non spettanti, quanto al comma 1; l’omessa e l’infedele dichiarazione, e, oggi, i delitti di dichiarazione fraudolenta degli artt. 2 e 3, quanto al comma 2), pure modulando differentemente le soglie cronologiche cui la norma di favore viene subordinata a seconda della gravità astratta degli illeciti considerati. Dall’altro lato, l’art. 13 *bis* comma 1 si limita a sagomare una circostanza attenuante ad effetto speciale (e di inapplicazione delle pene accessorie speciali), operante (i) in via residuale, rispetto ai delitti già potenzialmente “coperti” dalle cause di non punibilità dell’art. 13 comma 2⁵⁸ (nelle situazioni in cui, segnatamente, l’attivazione di queste ultime è preclusa dalla carenza dello stringente requisito temporale da esse postulato), o (ii) in via generale, rispetto alla totalità delle fattispecie cui non è ricollegata alcuna “fuga dalla pena” in caso di controazione dell’agente. Una

del d.lgs. 158/2015, A. INGRASSIA, *Ragione fiscale vs. ‘illecito penale personale’*, cit., 141.

⁵⁸ Non, invece, per i delitti (richiamati dall’art. 13 comma 1) la cui non punibilità sopravvenuta è associata a termine finale identico a quello previsto per la circostanza attenuante, rispetto ai quali, evidentemente, la controazione comporta già *ex se* la rinuncia alla pena: sul punto A. LANZI, P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., 108.

coerenza che, peraltro, si è offuscata a seguito della l. 157/2019: viene infatti certificata la rinuncia alla pena anche per le più gravi figure penali tributarie – delle quali viene invero, contestualmente, inasprito il trattamento sanzionatorio –, escludendola invece, del tutto irragionevolmente, per fattispecie meno gravi per disvalore (su tutte, quella dell’art. 10 *quater* comma 2).

Chiaro, in ogni caso, il meccanismo: al crescere della gravità astratta del reato – salva la distonia di cui s’è appena detto – si riducono gli spiragli premiali *post delictum*, via via più ampi, invece, laddove meno intenso appare il disvalore di condotta, sicché una contro-azione compensativa viene reputata sufficiente « riduzione *ex post* della caratura lesiva del reato »⁵⁹.

In questi casi, come è stato efficacemente rilevato, il sistema – almeno nelle intenzioni del legislatore – vira verso una *effettività intermedia*⁶⁰ tra precetto e pena: « la regola di comportamento (fattispecie incriminatrice) non viene rispettata e, al contempo, la pena non viene comminata, ma, nondimeno, la previsione è riconosciuta come *valida* in virtù della *contro-azione* tenuta dal reo che, per un verso, ripristina lo *status quo ante* e, per l’altro, ha, almeno in parte, una dimensione afflittiva »⁶¹.

(b) *generalprevenzione vs. specialprevenzione*. Pure formalmente organizzandosi sul diverso rilievo assunto, nelle varie vicende della punibilità, da peculiari momenti del procedimento penale ovvero amministrativo, la seconda dicotomia si incentra essenzialmente sul *fattore-tempo*, riverberando – al contempo – decisivi corollari sulla compatibilità delle due declinazioni di non punibilità sulle funzioni della pena⁶².

Da un lato, la non punibilità sopravvenuta per i delitti omissivi e di indebita compensazione con crediti non spettanti (art. 13 comma 1) e la circostanza attenuante ad effetto speciale per tutti i reati (art. 13 *bis* comma 1) sono ancorate al termine ultimo dell’*apertura del dibattito di primo grado*, dunque a una *deadline* specificamente correlata al procedimento penale già avviato: limite consistente (in punto di cesura temporale rispetto al momento consumativo del reato) ma rigido, che trova radici giustificative tanto nell’esigenza di scongiurare rinvii del processo una volta iniziato il dibattito (e, più in generale, di evitare una dispersione di attività processuale), quanto nella necessità di precludere strategie opportunistiche dell’imputato (che, magari, si determini a versare il dovuto sulla base dell’andamento del giudizio)⁶³, e che trova una deroga parziale solo nei casi e con le modalità disciplinati dal comma 3 dell’art. 13. Si prevede, segnatamente, la concessione – doverosa per il giudice, scevro di discrezionalità – di un termine ulteriore di tre mesi (prorogabile, questa volta con un provvedimento discrezionale del giudice, per un massimo di altri tre mesi), laddove

⁵⁹ C. PIERGALLINI, *Fondamento, funzioni e limiti*, cit., 1661.

⁶⁰ Per il concetto di ‘effettività’, in generale, si veda il fondamentale studio di C.E. PALIERO, *Il principio di effettività del diritto penale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1990, 430 ss.

⁶¹ A. INGRASSIA, *Circostanze e cause di non punibilità*, cit., 528 (corsivi dell’A.).

⁶² Già al par. 2 si sono evidenziati i rischi di una non punibilità sganciata da precisi paletti temporali.

⁶³ In argomento G.L. SOANA, *I reati tributari*, cit., 521. *Contra*, nel senso che, con la non punibilità ad ampio raggio delineata dall’art. 13 comma 1, il legislatore abbia rinunciato alla efficacia generalpreventiva della sanzione penale, ovvero che, in ogni caso, la sanzione penale si limiti a “rinforzare” la capacità dissuasiva del sistema sanzionatorio amministrativo, A. LANZI, P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., 101-102.

l'imputato, prima dell'apertura del dibattimento, dimostri di essere stato ammesso alla rateizzazione e di aver già provveduto al pagamento di alcune rate, essendo ancora aperti i termini per la liquidazione del residuo⁶⁴.

Ben diverso lo spartito su cui si muove la non punibilità sopravvenuta per i delitti dichiarativi, racchiusa in un orizzonte temporale assai più ristretto ("prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni o verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimento penale"). A un accresciuto disvalore delle condotte tipiche, un ridotto margine di resipiscenza: resipiscenza che deve invero colorarsi di *spontaneità*⁶⁵ (non potendosi l'agente avvalere della norma di favore una volta maturata la consapevolezza dell'avvio di un procedimento penale o – più verosimilmente, almeno in linea di fatto – amministrativo), caricandosi quindi di una marcata componente specialpreventiva. Come è stato efficacemente sottolineato, in effetti, si richiede qui « anche una valutazione di tipo personalistico, (...) che va oltre una dimensione esclusivamente *obiettivo-utilitaristica*, (...) condizionando l'esenzione da pena ad una *resipiscenza* dimostrativa non soltanto della regressione dell'offesa, ma anche di una riappropriazione da parte del soggetto dei valori sui quali si regge il nostro ordinamento »⁶⁶.

Non solo: al lume della tipologia di reati "presupposto" del meccanismo di non punibilità in esame, non sarà bastevole il mero adempimento tardivo dell'obbligazione tributaria, occorrendo invece, oltre al "valore d'evento" (pagamento di imposte, sanzioni e interessi), anche un "*valore di condotta*" che annulli il corrispondente disvalore all'interno dello schema delittuoso tipico⁶⁷: segnatamente, la rettifica dell'autoimposizione, nel caso della dichiarazione infedele o fraudolenta, o la presentazione della dichiarazione entro il termine per la presentazione di quella successiva, nel caso dell'omessa dichiarazione, per la quale, invero, si mostra inapplicabile il ravvedimento operoso (caratterizzandosi esso, in tal caso, nella presentazione della dichiarazione entro novanta giorni dalla scadenza del termine: evenienza che, ai sensi dello stesso art. 5, esclude *in nuce* l'integrazione dell'omissione)⁶⁸.

Significativa, più in generale, la gradualità decrescente delle ipotesi di non punibilità dell'art. 13, letto verticalmente: a fronte di una 'iper-oggettivizzazione' della non punibilità nei casi del comma 1, orientata unicamente allo scopo e temporalmente più estesa, una contro-azione ritagliata soprattutto sull'autore (attraverso l'anticipata soglia del "ritorno alla legalità": non bisognoso di pena è considerato solo colui che si risolva in autonomia a ritornare sui suoi passi) e arricchita anche in chiave modale per compensare il più pregnante disvalore d'azione delle fattispecie *ex post* disinnescate nelle ricadute sanzionatorie nel caso dell'art. 13 comma 2. Di questa diversa matrice

⁶⁴ Per l'identico termine massimo di sei mesi, nei casi in esame, la prescrizione è sospesa. Il Giudice delle Leggi ha fino ad oggi dichiarato inammissibili le questioni relative alla inflessibilità, anche a fronte di più consistenti termini per l'integrale versamento sul versante amministrativo – del termine in questione: cfr. Corte Cost., ordinanze n. 256/2017 e 126/2019.

⁶⁵ Pacifica in tal senso la dottrina: *ex aliis*, G.L. SOANA, *I reati tributari*, cit., 527.

⁶⁶ F. BELLAGAMBA, *Il ravvedimento operoso*, cit., 248 (corsivi dell'A.).

⁶⁷ Sul punto A. INGRASSIA, *Circostanze e cause di non punibilità*, cit., 546.

⁶⁸ In tal senso G.L. SOANA, *I reati tributari*, cit., 529.

funzionale della pena occorrerà, allora, specialmente tenere conto al momento di saggiare la ‘coerenza’ del sistema.

Dalla differente articolazione del requisito cronologico, comunque, discendono non marginali corollari in punto di raccordo con gli istituti contemplati dal diritto tributario, a loro volta serventi allo scopo riscossivo e vettori delle cause di non punibilità penalistiche; conviene, dunque, esaminarli più da vicino.

(c) *rilevanza vs. irrilevanza del ravvedimento operoso*. Si è detto che le speciali cause di non punibilità e la circostanza attenuante sono integrate da elementi normativi, e segnatamente: (i) nell’art. 13 comma 1, dal richiamo alle “speciali procedure conciliative”, alla “adesione all’accertamento” e al “ravvedimento operoso”; (ii) nell’art. 13 comma 2, dal riferimento al “ravvedimento operoso”⁶⁹; (iii) nell’art. 13 *bis* comma 1, dalla previsione delle “speciali procedure conciliative” e della “adesione all’accertamento”.

Balza immediatamente all’occhio l’omessa funzionalizzazione del ravvedimento operoso nel quadro della circostanza attenuante, soluzione ancor più sorprendente ove si consideri che esso riappare all’interno del comma 2 dell’art. 13 *bis*, quale viatico per accedere alla applicazione della pena su richiesta: da qui l’impressione di una lacuna intenzionale del legislatore, non colmabile – ove pure ritenuta irragionevole – attraverso il ricorso all’analogia *in bonam partem* (pure ammesso che della fattispecie analogica sussista l’ulteriore presupposto della non eccezionalità della norma interpretata)⁷⁰. Sembrano le premesse per un intervento additivo del Giudice delle Leggi, ben possibile anche al cospetto di norme di favore⁷¹: alquanto faticosa, infatti, l’opzione interpretativa estensiva – un vero e proprio esercizio di ortopedia esegetica – che valorizza la centralità del ravvedimento operoso nel sistema premiale tracciato dal legislatore e assume la non intenzionalità della lacuna, frutto di mera sciatteria legislativa⁷².

4. *Excursus*. Linee di criticità, possibili rimedi e nuove sfide all’orizzonte.

Prima di provare a tirare le fila del discorso, riavvolgendo il nastro sino alla domanda iniziale, occorre soffermarsi ancora su alcuni potenziali profili critici della disciplina complessiva, emersi in questi primi anni di rodaggio: anche, se non soprattutto, sul piano delle criticità – della loro diffusione e della loro difficoltà di soluzione – deve del resto misurarsi la coerenza globale del sistema.

⁶⁹ Come visto, non per l’omessa dichiarazione.

⁷⁰ Nel senso della impercorribilità dell’analogia, in effetti, F. Bellagamba, *Il ravvedimento operoso*, cit., 249, che conclude invero per la violazione del principio di uguaglianza-ragionevolezza insito nella disciplina dell’attenuante.

⁷¹ Volendo limitarsi ad alcuni tra i più significativi arresti del Giudice delle Leggi, si vedano Corte Cost., n. 394/2006, Corte Cost., n. 32/2014, Corte Cost., n. 5/2014.

⁷² Per questa diversa lettura G.L. SOANA, *I reati tributari*, cit., 531; E. MUSCO, F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., 62; A. INGRASSIA, *Circostanze e cause di non punibilità*, cit., 550-551. Optano per la tesi in esame anche A. LANZI, P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., 110, pur sottolineandone la frizione con il principio di legalità in senso stretto.

Volendo preliminarmente enumerarle, di primo acchito i nodi più problematici si appuntano: (a) sui riflessi e sulla declinazione della non punibilità nel contesto del reato plurisoggettivo eventuale; (b) sull'esistenza di possibili "slabbrature" nelle *rationes* – particolarmente di quella specialpreventiva – alla base delle opzioni legislative; (c) sugli apparenti disallineamenti rispetto ad istituti contigui nel sistema penal-tributario (segnatamente, all'applicazione della pena su richiesta); (d) sui riverberi in punto di retroattività favorevole.

Conviene analizzare partitamente i singoli profili.

4.1. Cause di non punibilità e concorso di persone nel reato.

Il rapporto della non punibilità da "condotta antagonista" con la manifestazione plurisoggettiva del reato si riassume in un essenziale interrogativo: può il concorrente "inerte" lucrare la contro-azione realizzata da altro partecipe? Detto in altri termini: si tratta di cause di non punibilità di stampo soggettivo o a valenza oggettiva? Sciolto questo quesito, naturalmente, sarà possibile valutare criticamente la soluzione legislativa nell'ottica delle premesse cui essa s'ispira.

Gli effetti di natura oggettiva delle cause di non punibilità dell'art. 13 sembrano confermati ed esaltati dalle loro caratteristiche strutturali: accomunate dalla struttura lessicale (segnatamente, dall'utilizzo della forma intransitiva pronominale "estinguersi")⁷³ e dalla spiccata logica recuperatoria (a prescindere dall'identità dell'effettivo "pagatore")⁷⁴, ancor più marcata nel caso dell'art. 13 comma 1. D'altra parte, se l'entità costituita dal profitto (oltre che dagli interessi e dalle sanzioni) è limite massimo di incidenza complessiva della confisca – anche in caso di reato plurisoggettivo –, onde evitare moltiplicazioni sanzionatorie a fronte di una vicenda criminosa unitaria, non si vede come a tale limite massimo possa derogarsi per la fruizione degli istituti premiali, imponendo al partecipe-non-pagatore di disinnescare un'offesa ormai elisa dalla condotta del concorrente che ha pagato l'intero.

Più articolato, ma solo in apparenza, il discorso concernente l'attenuante dell'art. 13 *bis*. Mette conto anzitutto rilevare che al più antico referente codicistico delle contro-azioni riparatorie, vale a dire all'attenuante comune dell'art. 62 n. 6 c.p., è stata tradizionalmente ascritta dalla giurisprudenza, anche a Sezioni Unite⁷⁵, natura soggettiva: trattandosi di attenuante successiva alla consumazione del reato, si è osservato, opererebbe solo in relazione al concorrente che abbia provveduto alla riparazione, senza che altri partecipi possano avvantaggiarsi della contro-azione cui essi

⁷³ Puntualmente A. INGRASSIA, *Circostanze e cause di non punibilità*, cit., 538-539, 548.

⁷⁴ In argomento G.L. SOANA, *I reati tributari*, cit., 525; A. LANZI, P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., 106; e, ancora, A. INGRASSIA, *Circostanze e cause di non punibilità*, cit., 539, che aggiunge la necessità di non gravare il reo non contribuente o l'*extraneus*, per beneficiare della non punibilità, a liquidare un'imposta mai ricevuta (nel caso di Iva per cassa) o non tenuti ad accantonare (nel caso di Iva per competenza e ritenute).

⁷⁵ Cass. pen. Sez. Un., 22.1.2009, n. 5941, Pagani e altro, in *CED Cass.*, rv. 242215-01, che condizionano l'estensione dell'attenuante al concorrente che non abbia materialmente risarcito alla manifestazione, da parte di quest'ultimo, di una concreta e tempestiva volontà riparatoria.

non abbiano contribuito. Mutuando tali rilievi, e a dispetto delle indicazioni fornite nella relazione al d.lgs. 74/2000⁷⁶, la giurisprudenza ha escluso la sufficienza della condotta antagonista, necessaria essendo, in questa prospettiva, la sussistenza di una “volontà riparatoria”⁷⁷. Non v’è ragione, tuttavia, per negare valenza oggettiva all’attenuante: anzi, è nuovamente la formulazione letterale – impersonale, scevra di riferimenti al soggetto attivo del reato – a sospingere verso la più ampia risonanza delle ricadute premiali anche in caso di realizzazione concorsuale del reato⁷⁸.

Resta, semmai, da valutare la coerenza – sul terreno del raggiungimento dello scopo – tra le fondamenta dei singoli istituti premiali e un simile sviluppo normativo. Il riferimento, segnatamente, è alla causa di non punibilità dell’art. 13 comma 2, come visto organizzata, in chiave specialpreventiva, anche sulla “spontaneità” della contro-azione: appare infatti in tutta la sua problematicità la coesistenza di direttrici soggettive qualificanti la rinuncia alla pena con il contegno, puramente inerte, del concorrente che finisce (meritevolmente?) per beneficiarne.

4.2. *Le possibili sfasature specialpreventive: la conoscenza formale come fonte di elusione della ratio normativa?*

Al reato plurisoggettivo può immediatamente accodarsi un diverso profilo, che aggalla nuovamente nella costruzione della non punibilità “ristretta” dell’art. 13 comma 2 e che, di fatto, può manifestarsi sovente proprio all’interno del concorso di persone nel reato.

Il riferimento, in particolare, è all’effetto ostativo all’accesso alla causa di non punibilità assegnato alla conoscenza “formale” del procedimento penale o amministrativo: con la conseguenza che, in via prasseologica, il concorrente nel reato « di fatto a conoscenza dell’inizio di un accertamento amministrativo o di un procedimento penale, ma non attinto da un atto formale, [potrà, n.d.r.] porre in essere la contro-azione (...) [e] conseguire l’impunità, in assenza di qualsiasi forma di respiscenza, elemento altrimenti caratterizzante la non punibilità »⁷⁹. Inevitabile, sotto questo profilo, la perdita della capacità deterrente delle norme incriminatrici e, al contempo, dei tratti qualificanti degli istituti ad esse finalisticamente accomunati, agevolmente aggirabili mediante comportamenti materialmente antagonisti del contribuente, ormai smascherato, adottati esclusivamente per sottrarsi all’ultimo istante alla rete delle pene principali e accessorie⁸⁰ (dalle quali andrebbe esente, per giunta,

⁷⁶ Nella quale si evidenziava il carattere oggettivo dell’attenuante in origine prevista all’art. 13.

⁷⁷ Cfr. Cass. pen. sez. VII, 10.3.2017, ord. n. 25227, Rocchi e altro, in *CED Cass.*, rv. 270669-01, che deduce tale requisito dalla formula “sono stati estinti”.

⁷⁸ In tal senso, tra gli altri: A. Ingrassia, *Circostanze e cause di non punibilità*, cit., 550, G.L. SOANA, *I reati tributari*, cit., 524-525; R. AMADEO, *Causa di non punibilità*, cit., 337.

⁷⁹ Così, efficacemente, A. INGRASSIA, *Circostanze e cause di non punibilità*, cit., 548.

⁸⁰ Cfr., nuovamente, A. INGRASSIA, *Circostanze e cause di non punibilità*, cit., 548.

anche il concorrente già formalmente “scoperto”, trattandosi – come visto – di cause di non punibilità ad efficacia oggettiva).

4.3. Il vicino “molesto”: il comma 2 dell’art. 13 *bis* e la disciplina del patteggiamento.

La meccanica trasposizione dei limiti all’accesso all’applicazione della pena nel novellato diritto penale tributario⁸¹ sembra trasformarsi, a sua volta, in innesco di potenziali cortocircuiti normativi⁸², con effetti esiziali in punto di frequenza applicativa del rito alternativo. La questione potrebbe riassumersi nel rilievo per cui, essendo le cause di non punibilità e il patteggiamento subordinati al medesimo presupposto operativo – l’integrale pagamento del debito tributario –, all’avverarsi di quest’ultimo non vi sarà alcuna pena da concordare tra le parti, dovendosi viceversa pronunciare una sentenza di non doversi procedere (o richiedere l’archiviazione) per la non punibilità dell’imputato (indagato).

Si tratta di un disallineamento marcato, residuo della l. 148/2011 e delle spinte centrifughe (una delle quali già segnalata in precedenza) che ne hanno segnato la genesi; ma ancor più sorprendente all’indomani del d.lgs. 158/2015, alla luce dell’approccio “organico” del legislatore della (pen)ultima riforma, e della l. 157/2019, evidentemente più attenta al complessivo innalzamento dei livelli edittali (sintetizzabile nel redivivo *slogan* “manette agli evasori”) che all’armonia del sistema. Si tratta, a ben vedere, di un *excesso di tutela al bene-riscossione*, del tutto inutile rispetto al raggiungimento dello scopo – rinvenendosi, ormai, istituti assai più “incentivanti” rispetto all’applicazione della pena – e anzi dannoso nella prospettiva dell’efficienza del sistema processuale, traducendosi nell’irrazionale sacrificio di una delle sue principali valvole deflattive⁸³.

Da qui *l’aut-aut* interpretativo: prendere atto dell’eclissi del patteggiamento proprio per le fattispecie delittuose prasseologicamente più ricorrenti e meno pregnanti sul piano del disvalore, oppure ammettere il rito, forzando il dato normativo sull’altare del *rationale* sistemico, anche in assenza della contro-azione ad esso astrattamente prodromica.

In quest’ultima direzione sembra incamminarsi la giurisprudenza più recente.

Dapprima, con una pronuncia-pilota del 2018, con riguardo ai reati richiamati dall’art. 13 comma 1 si è affermato che « l’estinzione dei debiti tributari mediante

⁸¹ Limite, peraltro, collegato alle sole fattispecie del d.lgs. 74/2000, non operante, dunque, per le ipotesi delittuose, pure di stampo penaltributario, tipizzate al di fuori del decreto (ad es., l’art. 11 d.l. 201/2011).

⁸² Si pensi, ad es., alla preclusione all’accesso al rito – attesa l’inammissibilità del patteggiamento c.d. “frazionato” – nel caso in cui il risarcimento sia intervenuto per alcuni ma non per altri reati tributari contestati, ovvero nel caso in cui i reati tributari siano “satelliti” di più gravi figure delittuose, rispetto a cui astrattamente non operi alcuna limitazione e che vengono tuttavia “attratte” nel perimetro dell’art. 13 *bis* comma 2; ancora, sotto diverso aspetto, al problema di discernere in quali reati tributari eventualmente non sia profilabile un debito tributario in senso stretto (come, apparentemente, nella fattispecie dell’art. 10).

⁸³ Oltre che della stessa finalità di accertamento dei reati: si pensi alla possibilità di escutere nelle forme previste dall’art. 197 *bis* c.p.p., nel processo a carico di originari coimputati, il concorrente che abbia già definito con sentenza di applicazione della pena divenuta irrevocabile la propria posizione.

integrale pagamento, da effettuarsi prima dell'apertura del dibattimento, non costituisce presupposto di legittimità del patteggiamento (...), in quanto l'art. 13, comma 1 configura detto comportamento come causa di non punibilità dei delitti previsti dagli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater (...) e il patteggiamento non potrebbe certamente riguardare reati non punibili »⁸⁴, facendo leva sulla clausola di salvezza che apre l'art. 13 bis comma 2 e sulla altrimenti insanabile contraddizione interna al sistema.

Dall'apertura della prima breccia allo squarcio dei limiti del patteggiamento il passo è stato breve; così, una parte della giurisprudenza ha ritenuto le annotazioni formulate in relazione agli artt. 10 bis, 10 ter e 10 quater esportabili all'omessa e all'infedele dichiarazione (prologo di una ulteriore amplificazione alle fraudolente dichiarazioni?), pure per queste ultime essendo « previsto che il ravvedimento operoso costituisce causa di non punibilità e dunque non può configurare una condizione per accedere al rito alternativo del patteggiamento »⁸⁵.

Ora, a noi sembra che la rigida alternativa sintetizzata in precedenza sia stemperabile in un ventaglio di opzioni possibili; se, in particolare, sono del tutto condivisibili le annotazioni della giurisprudenza in ordine alle meno gravi fattispecie "riscossive", in cui la rinuncia alla pena è iper-incentivata per il tramite dell'art. 13 comma 1⁸⁶, meno convincente risulta l'estensione alle figure dichiarative degli artt. 4 e 5 (e, in prospettiva, degli artt. 2 e 3), difettando la ferrea sovrapposizione nelle situazioni regolate (riparazione come requisito della non punibilità e riparazione come presupposto del patteggiamento)⁸⁷, e, quindi, come da ultimo osservato da altra parte della giurisprudenza⁸⁸, non manifestandosi quel rapporto di reciproca esclusione tra i due istituti che sta alla base dell'interpretazione correttiva adottata dalla giurisprudenza⁸⁹. Nulla vieta, infatti, che l'agente si determini a restituire dopo aver avuto formale conoscenza del procedimento penale o amministrativo, ma prima dell'apertura del dibattimento: in tal caso, dunque, non praticabile la non punibilità, residuerà lo spazio operativo per l'applicazione della pena su richiesta (peraltro con pena diminuita per effetto dell'attenuante dell'art. 13 bis comma 1), autonoma, quindi,

⁸⁴ Cass. pen. sez. III, 12.4.2018, n. 38684, P.G. in proc. Incerti, in *Dir. pen. cont.*, 8 marzo 2019, con nota critica di C. MARIANI, *Patteggiamento subordinato al pagamento del debito tributario: nessuna deroga per i delitti di cui all'art. 13 d.lgs. 74/2000*.

⁸⁵ Cass. pen. sez. III, 23.11.2018, dep. 12.3.2019, n. 10800, P.G. in proc. B.F., in *Leggi d'Italia*.

⁸⁶ Non convincono, sul punto, le critiche espresse da una parte della dottrina, che fanno leva su dati testuali interni all'art. 13 bis comma 2 (da un lato, la menzione indistinta di tutti i delitti previsti dal d.lgs. 74/2000, dall'altro, la non sovrapposibilità del termine "ipotesi" al termine "fattispecie" nel contesto della clausola di salvezza in coda alla norma in esame: in tal senso C. MARIANI, *Patteggiamento subordinato al pagamento*, cit.): ciò in ragione della già evidenziata eccentricità sistematica dell'art. 13 bis comma 2 e della effettiva sovrapposibilità, in punto di requisiti temporali e sostanziali, tra istituti reciprocamente incompatibili, quali la causa di non punibilità (come visto costruita in termini iper-oggettivi) e la sentenza di applicazione della pena.

⁸⁷ Volendo qui impiegarsi, ancora una volta, la riparazione come generico breviloquio.

⁸⁸ Cass. pen. sez. III, 21.11.2019, n. 47287, P.G. in proc. C. E., in *Leggi d'Italia*.

⁸⁹ Ciò che si verifica – lo si è appena rilevato – tra le situazioni contemplate dalla causa di non punibilità dell'art. 13 comma 1 e dal patteggiamento in materia di reati tributari, entrambi ancorati al termine ultimo dell'apertura del dibattimento e, dunque, in tutto coincidenti nei presupposti applicativi.

rispetto alla premialità massima offerta dal pagamento “tempestivo” tratteggiato dall’art. 13 comma 2.

4.4. Tempo “del premio” e tempo “del processo”: la sfida della retroattività favorevole.

Il “tempo” – lo si è ampiamente evidenziato – è un concetto chiave nella dinamica della non punibilità delineata dal legislatore penale tributario: sul dato cronologico, infatti, si organizzano tutti gli istituti che compongono il mosaico degli effetti premiali. Da qui l’immediato interrogativo, al crocevia tra il tempo quale elemento della fattispecie di diritto sostanziale e il tempo del processo, ancor più in quanto è proprio a ben definiti momenti del procedimento che si rifanno le previsioni premiali: quali gli effetti retroattivamente favorevoli delle nuove disposizioni?

Detto che il comma 3 dell’art. 13 riflette un carattere spiccatamente processuale e risulta, dunque, governato dal principio *tempus regit actum*⁹⁰, l’interrogativo si snoda in due differenti sottoclassi che conviene separatamente analizzare:

(a) condizioni e limiti per applicare i nuovi istituti ai processi in corso, quando il limite temporale per l’accesso alla premialità è ormai spirato;

(b) eventuale valenza iper-retroattiva della non punibilità, suscettibile quindi di travolgere anche il giudicato.

Le soluzioni offerte dalla giurisprudenza alle due evenienze situazionali divergono profondamente.

(aa) Muovendo dalla incidenza dell’art. 13 (comma 1) sui processi in corso alla data di entrata in vigore del d.lgs. 158/2015⁹¹, va registrata la tendenza del formante giurisprudenziale, dopo una prima fase di incertezza, a riconoscere la massima ampiezza operativa della non punibilità sopravvenuta, valorizzata a discapito della mancata osservanza dei termini rigidi fissati per la contro-azione compensativa.

Preso atto del mutato inquadramento della condotta antagonista – da mera attenuante a causa di non punibilità –, segnatamente, si è affermato che, in ossequio al *favor rei*, il pagamento del dovuto « 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 »⁹², al lume del principio di uguaglianza (che imporrebbe di assumere la medesima efficacia estintiva della controazione ad onta della soglia temporale, la trasformazione della natura della contro-azione essendo intervenuta quando il limite temporale era già

⁹⁰ Sul punto, A. INGRASSIA, *Circostanze e cause di non punibilità*, cit., 542. La possibilità di ottenere un differimento del termine ultimo per la contro-azione alla base della non punibilità dell’art. 13 comma 1 e degli effetti attenuanti dell’art. 13 bis comma 1, pertanto, opera solo per il futuro.

⁹¹ E, oggi, rispetto alle fattispecie di dichiarazione fraudolenta, sui processi in corso alla data di entrata in vigore della legge 157/2019. In generale, sul punto: A. TERMINE, *Il nuovo art. 13 d.lgs. 74/2000: ragionevole una deroga alla retroattività in bonam partem?*, in *Dir. pen. cont.*, 14 novembre 2017.

⁹² Cass. pen. sez. III, 17.1.2018, n. 37083, C.E., in *Dir. pen. cont.*, 23 ottobre 2018, con nota di L. ROVINI, *La Cassazione torna sulla retroattività della lex mitior in relazione all’adempimento del debito tributario (artt. 13 e 13-bis d.lgs. 74/2000)*.

decorso e non essendo in tesi ragionevole l'eventuale deroga alla retroattività *in mitius* collegata allo stato del procedimento)⁹³. Con l'elevazione al piano sostanziale del requisito cronologico (ritenuto partecipe della funzione incentivante assegnata dall'ordinamento a comportamenti idonei ad elidere le conseguenze negative del fatto-reato), viene così superato un altro approccio, maggiormente prudente, della giurisprudenza all'indomani della novella, allorquando si era distinto tra retroattività della norma sostanziale favorevole sopravvenuta e strumenti processuali che ne regolano l'operatività: per quanto qui rileva, essendo il termine ultimo per il pagamento ancorato a un preciso momento procedimentale e, dunque, assumendo peculiare natura processuale, esso fungerà da sbarramento all'applicazione dell'art. 13 comma 1 quando sia già stato aperto il dibattimento di primo grado in assenza di contro-azione riparatoria⁹⁴.

Nessuna delle due soluzioni sembra fondarsi su argomenti insuperabili⁹⁵. Non certo la seconda, non potendo un risvolto processuale di un istituto saldamente ancorato, nel suo complesso, al diritto penale sostanziale pregiudicare lo statuto di garanzia dell'art. 2 comma 4 c.p. e dovendo semmai valutarsi se l'eventuale deroga superi le strettoie del vaglio positivo di ragionevolezza. Ma nemmeno la prima, ove esclusivamente fondata sulla irragionevolezza della inoperatività della retroattività favorevole: si trascura infatti di considerare che – a differenza, ad es., di quanto avvenuto in tema di prescrizione, collegandosi in tal caso la causa estintiva del reato al mero decorso del tempo – nelle figure degli artt. 13 e 13 *bis* comma 1 il fattore-tempo assume un peso decisivo nell'economia del ritorno "utile" al bene giuridico, calibrato sulla anteriorità, in funzione specialpreventiva, rispetto ai « meccanismi di attivazione della punibilità »⁹⁶; tanto più se, alla stregua della lettura giurisprudenziale, l'attenuante dell'art. 13 *bis* comma 1 rinviene il proprio *rationale* (anche) in aspetti squisitamente soggettivi (in specie, la volontà riparatoria). Proprio qui sta, allora, il punto. La non punibilità agganciata alla dichiarazione di apertura del dibattimento risulta iperoggettiva, riducendosi alla intervenuta contro-azione entro un termine ultimo volto a scongiurare incondizionate iniziative opportunistiche dell'imputato orientate dall'andamento del processo, e che perde, allora, la propria funzione nei casi in cui, quando è stata varcata la soglia del dibattimento, l'effetto di non punibilità non ricadeva in alcun modo nell'orizzonte valutativo dell'agente, in quanto mera attenuante: in questa prospettiva, in cui il limite cronologico non risulta spirato per deliberata inerzia dell'interessato, può dunque "amputarsi" la fattispecie di favore del requisito

⁹³ Rileva tale criticità anche V. DI NICOLA, *Pagamento del debito tributario*, cit., 276-278.

⁹⁴ In tal senso Cass. pen. sez. III, 12.4.2017, n. 30139, Fregolent, in *CED Cass.*, rv. 270464-01.

⁹⁵ Il problema va peraltro superandosi in fatto, con la progressiva riduzione dei procedimenti in cui era già stato aperto il dibattimento all'entrata in vigore del d.lgs. 158/2015.

⁹⁶ T. PADOVANI, *Il traffico delle indulgenze*, cit., p. 409. Vale la pena rilevare, a dimostrazione della instabilità dell'argomento qui criticato, che il Giudice delle Leggi (cfr. Corte Cost., n. 240/2015), in una situazione di norma sopravvenuta potenzialmente più favorevole collegata a una precisa scansione procedimentale e carente di disposizione intertemporale, quale la messa alla prova, ne ha ritenuto costituzionalmente legittima l'inapplicabilità retroattiva, sulla scorta del carattere essenzialmente processuale dell'istituto nella parte relativa al termine di accesso al rito.

cronologico, assicurando al contempo l'utile tutela del bene giuridico o l'attenuazione della lesione.

(bb) Assai più spinoso, anche per la sua "perduranza", il rilievo della controazione oggi regolata dall'art. 13 comma 1 nei procedimenti, già definiti con sentenza irrevocabile, in cui essa ha dispiegato effetti riduttivi della pena, secondo il previgente regime. Decisiva diviene, in questi casi, la sussunzione della non punibilità nella cornice del comma 2 – con conseguente travolgimento anche del giudicato di condanna – ovvero del comma 4 dell'art. 2 c.p., che circoscrive la retroattività favorevole allo sbarramento dell'intervenuto giudicato.

Chiamata a sciogliere l'interrogativo, la giurisprudenza sembra essersi incamminata sul tradizionale sentiero dell'insuperabilità del giudicato nel caso di sopravvenienza di una mera causa di non punibilità, riservando l'art. 2 comma 2 c.p. ai riverberi di modifiche attinenti alla tipicità del fatto-reato⁹⁷. Si è sottolineato, segnatamente, che lo steccato frapposto dal giudicato discende dalla natura non abolitiva della previsione in esame, neppure equiparabile alla declaratoria d'illegittimità costituzionale sopravvenuta, sicché, diversamente da quest'ultima – evenienza patologica, che dà luogo all'invalidità e all'espunzione *ex tunc* della norma caducata – « l'applicazione della sopravvenuta legge penale più favorevole, che attiene alla vigenza normativa, trova un limite nella sentenza irrevocabile »⁹⁸.

Più convincente sembra, tuttavia, la diversa soluzione tratteggiata da una parte della dottrina: non solo, o non tanto, per l'adesione alla teoria quadripartita⁹⁹, ma soprattutto per un duplice ordine di rilievi, letterale e sistematico.

Sta in principio il tenore lessicale dell'art. 2 comma 2 c.p., il quale, con il sintagma "non costituisce reato", si presta a ricomprendere anche l'introduzione di cause sopravvenute di non punibilità, giacché « ciò che sostanzialmente rileva per il riconoscimento degli effetti di *abolitio criminis* [è] il mutamento della previsione legale di "astratta punibilità" di un fatto, cioè la circostanza che una "classe di fatti", originariamente punibile ai sensi di un preciso assetto normativo, diventi non più punibile in ragione di un intervento legislativo che modifichi uno dei diversi profili giuridici che ne determinino la punibilità »¹⁰⁰. Riguardata la vicenda con le lenti di un

⁹⁷ In argomento, per tutte, Cass. pen. Sez. Un., 26.2.2009, n. 24468, Rizzoli, in *Cass. pen.*, 2009, 4113, con nota di M. GAMBARDILLA, *L'abolizione del delitto di bancarotta impropria commesso nell'ambito di società in amministrazione controllata (art. 236, c.p., n. 1 l. fall.)*, nonché in *Cass. pen.*, 2010, 1619, con nota di F. MUCCIARELLI, *Vecchi e nuovi istituti della legge fallimentare nella sentenza n. 24468/2009 delle Sezioni unite: successione di leggi e ruolo del bene giuridico*; in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2010, 887, con nota di G.L. GATTA, *Abolizione dell'amministrazione controllata e abolitio criminis della bancarotta impropria ex art. 236, comma 2, n. 1 legge fallimentare*; in *Dir. pen. proc.*, 2010, 177, con nota di M. SCOLETTA, *Abrogazione dell'amministrazione controllata e abolitio criminis: chiaroscuri dalle Sezioni unite*; e in *Società*, 2010, 603, con nota di F. D'ALESSANDRO, *L'abrogazione del delitto di bancarotta impropria nell'amministrazione controllata*. Con riguardo alla causa di non punibilità della particolare tenuità del fatto, tra le altre, Cass. pen. sez. VII, 26.2.2016, ord. n. 11833, Rondello, in *CED Cass.*, rv. 266169-01.

⁹⁸ Cass. pen. sez. III, 30.10.2017, dep. 21.3.2018, n. 13110, Clavarino, in *CED Cass.*, rv. 272513-01.

⁹⁹ Che, ove accolta, attirando l'estremo della punibilità nel concetto di reato, *eo ipso* determinerebbe l'inclusione delle vicende della punibilità nello spettro dell'art. 2 comma 2 c.p.

¹⁰⁰ M. SCOLETTA, *Abrogazione dell'amministrazione controllata e abolitio criminis*, cit., 187.

diritto penale a base oggettivistica, poi, la recessività della retroattività *in mitius* della non punibilità al cospetto del giudicato non appare soluzione ragionevole, generando una disparità di trattamento dipendente da mere contingenze processuali (quali la maggiore o minore celerità di definizione di singoli procedimenti, nello stesso o in diversi uffici giudiziari) in presenza di un cambio di passo legislativo sull'*an* della pena (vale a dire di inutilità della sanzione in presenza della condotta antagonista), non equiparabile alla mera rivalutazione *in bonam partem* della cifra di disvalore del fatto-reato trasfusa nella cornice edittale (dunque alle situazioni tipicamente governate dall'art. 2 comma 4 c.p.)¹⁰¹; né d'altra parte – almeno per le classi di reato oggi ricomprese nell'art. 13 comma 1 – la verifica, successiva al giudicato, dell'avveramento della causa di non punibilità, dato il suo carattere iper-oggettivo (scevro di qualsivoglia discrezionalità in capo al giudice e agganciata allo stesso termine ultimo prima previsto per l'attenuante), imporrebbe accertamenti o apprezzamenti esulanti dai limitati poteri del giudice dell'esecuzione¹⁰², lo scrutinio risolvendosi nella presa d'atto del riconoscimento, nel giudizio di cognizione, della precedente attenuante dell'art. 13, immediatamente ritraibile dalla sentenza irrevocabile.

L'impostazione giurisprudenziale più restrittiva, poi, non si mostra neppure del tutto in linea con l'efficacia iper-estensiva della non punibilità nel caso *sub (aa)*: riconoscere una iper-retroattività favorevole nei processi in corso, mutilando in via interpretativa la fattispecie premiale di un requisito costitutivo (ovvero del termine ultimo per il pagamento, sul quale, come visto, si incentra in larga misura la tenuta generalpreventiva dei nuovi istituti) mal si concilia con la negazione dei riverberi *in bonam partem* della non punibilità nei procedimenti già conclusi, nei quali, invece, i presupposti della contro-azione risultino *per tabulas* integralmente perfezionati.

5. Conclusioni provvisorie. Coerenza e lassismo come facce della stessa medaglia?

Giunti al termine di queste brevi riflessioni, tocca ora sciogliere l'interrogativo che ne ha costituito il *fil rouge* e l'orizzonte di riferimento, scandito dai due lessemi coerenza – lassismo.

Sembra a ben vedere confermata l'intuizione di partenza, sintetizzata nella congiunzione dei due termini invece presentati come alternativi e che assume le cadenze di una sequenza inevitabile: lo sdoppiamento genetico del diritto penale tributario determina la progressiva creazione di inedite incriminazioni funzionali ai nuovi valori; i quali, peraltro, suggeriscono l'aggiunta, accanto ai paradigmi delittuosi, di altri strumenti, più immediatamente serventi al *telos* riscossivo che impronta il sistema, pronto a rinunciare alla comminatoria edittale in caso di monetizzazione degli importi dovuti o evasi. Un impianto, quindi, indubbiamente coerente, nel rapporto tra scopi perseguiti e mezzi impiegati, tra l'altro strutturato secondo una precisa gradualità

¹⁰¹ In tal senso A. INGRASSIA, *Circostanze e cause di non punibilità*, cit., 544 ss.

¹⁰² A differenza, ad es., di quanto avviene per la particolare tenuità del fatto, il cui riconoscimento sconta intrinseci profili di discrezionalità, eccedenti i circoscritti poteri del giudice dell'esecuzione.

scalare (salve le distonie cui si è accennato), con un meccanismo biunivoco di calibrazione dell'incentivo premiale (in termini di quando e quanto della premialità) inversamente proporzionale al disvalore delle fattispecie: meno grave il reato, più ampio lo spazio dell'abdicazione alla pena da parte dell'ordinamento in presenza di contro-azioni che, lo si è visto, conservano comunque una dimensione afflittiva.

Ma il rispetto del principio di sussidiarietà è soltanto apparente.

Si scaricano infatti sulla punibilità vere e proprie scelte di politica criminale, supplendo *ab extrinseco* al ridotto disvalore di fattispecie esangui (è il caso, in particolare, delle figure omissive degli artt. 10 *bis* e 10 *ter*) o alla "amministrativizzazione" del diritto penale con l'arretramento fragoroso della pena, già in sede d'incriminazione funzionalizzata a compiti promozionali non propri (quali l'*enforcement* al mero adempimento nel versamento delle imposte). D'altra parte, la "marea" della non punibilità può, realisticamente, arginare solo in parte i "flussi" in entrata della laguna⁽¹⁰³⁾, non riuscendo « quasi mai a riposizionare il sistema in un punto di accettabile equilibrio »⁽¹⁰⁴⁾; in luogo del comodo rifugio in una sostanziale rinuncia alla pena (ma, ovviamente, non sempre possibile!), con perdurante degradazione del diritto penale a braccio armato di altri rami del diritto e contestuale depenalizzazione in concreto⁽¹⁰⁵⁾, allora, meglio sarebbe la salutare e razionale potatura del sistema penale (tributario) attraverso una organica decriminalizzazione in astratto, con espunzione delle fattispecie più marcatamente 'riscossive'.

La via maestra, insomma, sarebbe non solo o non tanto quella della coerenza, formale, tra premesse politico-criminali e strumenti operativi, bensì, piuttosto, quella del rispetto sostanziale dei principi, non privi di echi costituzionali, di offensività e di sussidiarietà (in astratto)¹⁰⁶. Si eviterebbe così l'incriminazione – in certa misura, talvolta, percepita pure come ingiusta dal corpo sociale¹⁰⁷ – di condotte dal disvalore rarefatto e, al contempo, l'ingombrante corredo di promesse d'impunità sopravvenuta (che, semmai, potrebbero coagularsi attorno a ben definite contro-azioni, connotate in senso specialpreventivo da spontaneità).

Fintanto che il legislatore non si sia avviato su questa rotta, tuttavia (e fintanto che le sanzioni si mantengano su vette di inusitato rigore), non sembra neppure auspicabile l'abbandono della non punibilità, ove intesa e congegnata quale variante alternativa di tutela, penalistica, dei beni giuridici, in modo che a un « eccesso di criminalizzazioni in astratto (...) corrispond[a] (...) una *disapplicazione finalizzata* delle

¹⁰³ Si riprendono qui le evocative metafore della marea e della laguna di C. PIERGALLINI, *Fondamento, funzioni e limiti*, cit., 1658.

¹⁰⁴ C. PIERGALLINI, *Fondamento, funzioni e limiti*, cit., 1658.

¹⁰⁵ Analogamente G.P. DEMURO, *L'estinzione del reato mediante riparazione: tra aporie concettuali e applicative*, in *Riv. it. dir. pen. proc.*, 2019, 450; con particolare riferimento alla causa di estinzione del reato veicolata dall'art. 162 *ter* c.p., ma con conclusioni agevolmente mutuabili in questa sede, S. SEMINARA, *Riflessioni sulla « riparazione »*, cit., 578.

¹⁰⁶ Così, in termini condivisibili, G.P. DEMURO, *L'estinzione del reato*, cit., 450.

¹⁰⁷ In particolare allorché l'omesso versamento rinvenga il proprio antecedente nel mancato incasso di crediti (magari persino più ingenti rispetto all'imposta non versata) maturati con la pubblica amministrazione.

pene comminate »¹⁰⁸; proprio nel campo dell'odierno diritto penale tributario, a questa stregua, il bilancio del microsettore della non punibilità, per come condensato negli artt. 13 e 13 *bis*, pur con le slabbrature di cui s'è detto, può ritenersi complessivamente positivo¹⁰⁹.

Il dato di realtà, del resto, non autorizza ad indulgere all'ottimismo in ordine a una prossima riduzione del diritto penale (non solo tributario)¹¹⁰; anzi, appare semmai vero il contrario¹¹¹. È forse più prudente, allora, provare a costruire uno *statuto della punibilità*¹¹², e segnatamente della non punibilità sopravvenuta, che, da un lato, ne scongiuri impieghi patologici e, dall'altro, contribuisca in positivo alla « rottura della centralità del modello repressivo di composizione del conflitto sociale »¹¹³: questo il compito consegnato alla dottrina, per non ritrovarsi come quegli « addetti alla nostalgia » che, la domenica delle salme, accompagnavano « tra i flauti il cadavere di Utopia »¹¹⁴.

¹⁰⁸ M. DONINI, *Non punibilità e idea negoziale*, cit., 1048 (corsivi dell'A.), con particolare riferimento al diritto penale economico o complementare.

¹⁰⁹ Sulla non punibilità in settori dell'ordinamento penale sempre più "amministrativizzati", quali il diritto penale tributario, C. PIERGALLINI, *Fondamento, funzioni e limiti*, cit., 1702.

¹¹⁰ Si vedano, in proposito, le lucide osservazioni di C. PIERGALLINI, *Pene 'private' e prevenzione penale*, cit., 631-634.

¹¹¹ Plastica dimostrazione con l'estensione della confisca "allargata" ad alcuni reati tributari e con l'introduzione di talune fattispecie penali tributarie nel catalogo dei reati-presupposto ai sensi dell'art. 231/2001, con triplicazione delle sanzioni per l'ente in relazione allo stesso fatto e con il problema – nel caso di aggiunta nel d.lgs. 231/2001 anche di reati in relazione ai quali operano, astrattamente, le misure premiali dell'art. 13 d.lgs. 74/2000 – della non estensibilità alla persona giuridica degli effetti di non punibilità di istituti applicabili alla persona fisica, almeno secondo gli orientamenti più recenti della giurisprudenza: cfr., in materia di particolare tenuità del fatto, Cass. pen. sez. III, 17.11.2017, dep. 28.2.2018, n. 9072, Imp. P.G. in proc. Ficule, in *CED Cass.*, rv. 272447-01; Cass. pen. sez. III, 23.1.2019, n. 11518, Guinzio, in *CED Cass.* (non massimata sul punto); in dottrina, per tutti, sul tema, C. PIERGALLINI, *Premialità e non punibilità nel sistema della responsabilità degli enti*, in *Dir. pen. proc.*, 2019, 530.

¹¹² Simile a quello pregevolmente tratteggiato per la 'giustificazione' da F. CONSULICH, *Lo statuto penale delle scriminanti. Principio di legalità e cause di giustificazione: necessità e limiti*, Torino, 2018.

¹¹³ C. PIERGALLINI, *Fondamento, funzioni e limiti*, cit., 1660 (corsivi dell'A.).

¹¹⁴ F. DE ANDRÈ, *La domenica delle salme*, canzone inclusa nell'album "Le nuvole", Ricordi, 1990.