

CJN

Diritto Penale Contemporaneo

RIVISTA TRIMESTRALE

REVISTA TRIMESTRAL DE DERECHO PENAL
A QUARTERLY REVIEW FOR CRIMINAL JUSTICE



3/2020

EDITOR-IN-CHIEF

Gian Luigi Gatta

EDITORIAL BOARD

Italy: Antonio Gullo, Guglielmo Leo, Luca Luparia, Francesco Mucciarelli, Francesco Viganò

Spain: Jaime Alonso-Cuevillas, Sergi Cardenal Montraveta, David Carpio Briz,

Joan Queralt Jiménez

Chile: Jaime Couso Salas, Mauricio Duce Julio, Héctor Hernández Basualto,

Fernando Londoño Martínez

MANAGING EDITOR

Carlo Bray

EDITORIAL STAFF

Enrico Andolfatto, Enrico Basile, Javier Escobar Veas, Stefano Finocchiaro,

Alessandra Galluccio, Elisabetta Pietrocarlo, Tommaso Trinchera, Maria Chiara Ubiali,

Stefano Zirulia

EDITORIAL ADVISORY BOARD

Rafael Alcacer Guirao, Alberto Alessandri, Giuseppe Amarelli, Ennio Amodio,
Coral Arangüena Fanego, Lorena Bachmaier Winter, Roberto Bartoli, Fabio Basile,
Hervé Belluta, Alessandro Bernardi, Carolina Bolea Bardón, David Brunelli,
Silvia Buzzelli, Alberto Cadoppi, Pedro Caeiro, Michele Caianiello, Lucio Camaldo,
Stefano Canestrari, Francesco Caprioli, Claudia Cárdenas Aravena, Raúl Carnevali,
Marta Cartabia, Elena Maria Catalano, Mauro Catenacci, Massimo Ceresa Gastaldo,
Mario Chiavario, Mirentxu Corcoy Bidasolo, Roberto Cornelli, Cristiano Cupelli,
Norberto Javier De La Mata Barranco, Angela Della Bella, Cristina de Maglie,
Gian Paolo Demuro, Miguel Díaz y García Conlledo, Ombretta Di Giovine, Emilio Dolcini,
Jacobo Dopico Gomez Aller, Patricia Faraldo Cabana, Silvia Fernández Bautista,
Javier Gustavo Fernández Terruelo, Marcelo Ferrante, Giovanni Fiandaca, Gabriele Fornasari,
Novella Galantini, Percy García Caveró, Loredana Garlati, Mitja Gialuz, Glauco Giostra,
V́ctor Gómez Martín, José Luis Guzmán Dalbora, Ciro Grandi, Giovanni Grasso,
Giulio Illuminati, Roberto E. Kostoris, Máximo Langer, Juan Antonio Lascurain Sánchez,
Maria Carmen López Peregrín, Sergio Lorusso, Ezequiel Malarino,
Francisco Maldonado Fuentes, Stefano Manacorda, Juan Pablo Mañalich Raffo,
Vittorio Manes, Grazia Mannozi, Teresa Manso Porto, Luca Marafioti, Joseph Margulies,
Enrico Marzaduri, Luca Masera, Jean Pierre Matus Acuña, Anna Maria Maugeri,
Oliviero Mazza, Iván Meini, Alessandro Melchionda, Chantal Meloni, Melissa Miedico,
Vincenzo Militello, Fernando Miró Linares, Vincenzo Mongillo,
Renzo Orlandi, Francesco Palazzo, Carlenrico Paliero, Michele Papa, Raphaële Parizot,
Claudia Pecorella, Marco Pelissero, Lorenzo Picotti, Paolo Pisa, Oreste Pollicino,
Domenico Pulitanò, Tommaso Rafaraci, Paolo Renon, Mario Romano,
Maria Ángeles Rueda Martín, Carlo Ruga Riva, Stefano Ruggieri, Francesca Ruggieri,
Marco Scoletta, Sergio Seminara, Paola Severino, Nicola Selvaggi, Rosaria Sicurella,
Jesús María Silva Sánchez, Carlo Sotis, Giulio Ubertis, Inma Valeije Álvarez, Antonio
Vallini, Vito Velluzzi, Paolo Veneziani, Costantino Visconti, Javier Willenmann von Bernath,
Francesco Zacchè

Editore Associazione "Progetto giustizia penale", c/o Università degli Studi di Milano,
Dipartimento di Scienze Giuridiche "C. Beccaria" - Via Festa del Perdono, 7 - 20122 MILANO - c.f. 97792250157
ANNO 2020 - CODICE ISSN 2240-7618 - Registrazione presso il Tribunale di Milano, al n. 554 del 18 novembre 2011.
Impaginazione a cura di Chiara Pavese

Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale è un periodico on line ad accesso libero e non ha fine di profitto. Tutte le collaborazioni organizzative ed editoriali sono a titolo gratuito e agli autori non sono imposti costi di elaborazione e pubblicazione. La rivista, registrata presso il Tribunale di Milano, al n. 554 del 18 novembre 2011, è edita attualmente dall'associazione "Progetto giustizia penale", con sede a Milano, ed è pubblicata con la collaborazione scientifica e il supporto dell'Università Commerciale Luigi Bocconi di Milano, dell'Università degli Studi di Milano, dell'Università di Roma Tre, dell'Università LUISS Guido Carli, dell'Universitat de Barcelona e dell'Università Diego Portales di Santiago del Cile.

La rivista pubblica contributi inediti relativi a temi di interesse per le scienze penalistiche a livello internazionale, in lingua italiana, spagnolo, inglese, francese, tedesca e portoghese. Ogni contributo è corredato da un breve abstract in italiano, spagnolo e inglese.

La rivista è classificata dall'ANVUR come rivista scientifica per l'area 12 (scienze giuridiche), di classe A per i settori scientifici G1 (diritto penale) e G2 (diritto processuale penale). È indicizzata in DoGI e DOAJ.

Il lettore può leggere, condividere, riprodurre, distribuire, stampare, comunicare al pubblico, esporre in pubblico, cercare e segnalare tramite collegamento ipertestuale ogni lavoro pubblicato su "Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale", con qualsiasi mezzo e formato, per qualsiasi scopo lecito e non commerciale, nei limiti consentiti dalla licenza Creative Commons - Attribuzione - Non commerciale 3.0 Italia (CC BY-NC 3.0 IT), in particolare conservando l'indicazione della fonte, del logo e del formato grafico originale, nonché dell'autore del contributo.

La rivista può essere citata in forma abbreviata con l'acronimo: *DPC-RT*, corredato dall'indicazione dell'anno di edizione e del fascicolo.

La rivista fa proprio il [Code of Conduct and Best Practice Guidelines for Journal Editors](#) elaborato dal COPE (Committee on Publication Ethics).

La rivista si conforma alle norme del Regolamento UE 2016/679 in materia di tutela dei dati personali e di uso dei cookies ([clicca qui](#) per dettagli).

Ogni contributo proposto per la pubblicazione è preliminarmente esaminato dalla direzione, che verifica l'attinenza con i temi trattati dalla rivista e il rispetto dei requisiti minimi della pubblicazione.

In caso di esito positivo di questa prima valutazione, la direzione invia il contributo in forma anonima a due revisori, individuati secondo criteri di rotazione tra i membri dell'Editorial Advisory Board in relazione alla rispettiva competenza per materia e alle conoscenze linguistiche. I revisori ricevono una scheda di valutazione, da consegnare compilata alla direzione entro il termine da essa indicato. Nel caso di tardiva o mancata consegna della scheda, la direzione si riserva la facoltà di scegliere un nuovo revisore.

La direzione comunica all'autore l'esito della valutazione, garantendo l'anonimato dei revisori. Se entrambe le valutazioni sono positive, il contributo è pubblicato. Se una o entrambe le valutazioni raccomandano modifiche, il contributo è pubblicato previa revisione dell'autore, in base ai commenti ricevuti, e verifica del loro accoglimento da parte della direzione. Il contributo non è pubblicato se uno o entrambi i revisori esprimono parere negativo alla pubblicazione.

La direzione si riserva la facoltà di pubblicare, in casi eccezionali, contributi non previamente sottoposti alla procedura di peer review. Di ciò è data notizia nella prima pagina del contributo, con indicazione delle ragioni relative.

I contributi da sottoporre alla Rivista possono essere inviati al seguente indirizzo mail: editor.criminaljusticenetwork@gmail.com. I contributi che saranno ritenuti dalla direzione di potenziale interesse per la rivista saranno sottoposti alla procedura di peer review sopra descritta. I contributi proposti alla rivista per la pubblicazione dovranno rispettare i criteri redazionali [scaricabili qui](#).

Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale es una publicación periódica *on line*, de libre acceso y sin ánimo de lucro. Todas las colaboraciones de carácter organizativo y editorial se realizan gratuitamente y no se imponen a los autores costes de maquetación y publicación. La Revista, registrada en el Tribunal de Milan, en el n. 554 del 18 de noviembre de 2011, se edita actualmente por la asociación “Progetto giustizia penale”, con sede en Milán, y se publica con la colaboración científica y el soporte de la *Università Commerciale Luigi Bocconi* di Milano, la *Università degli Studi di Milano*, la *Università di Roma Tre*, la *Università LUISS Guido Carli*, la *Universitat de Barcelona* y la *Universidad Diego Portales de Santiago de Chile*.

La Revista publica contribuciones inéditas, sobre temas de interés para la ciencia penal a nivel internacional, escritas en lengua italiana, española, inglesa, francesa, alemana o portuguesa. Todas las contribuciones van acompañadas de un breve abstract en italiano, español e inglés.

El lector puede leer, compartir, reproducir, distribuir, imprimir, comunicar a terceros, exponer en público, buscar y señalar mediante enlaces de hipervínculo todos los trabajos publicados en “Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale”, con cualquier medio y formato, para cualquier fin lícito y no comercial, dentro de los límites que permite la licencia *Creative Commons - Attribuzione - Non commerciale 3.0 Italia* (CC BY-NC 3.0 IT) y, en particular, debiendo mantenerse la indicación de la fuente, el logo, el formato gráfico original, así como el autor de la contribución.

La Revista se puede citar de forma abreviada con el acrónimo *DPC-RT*, indicando el año de edición y el fascículo.

La Revista asume el [Code of Conduct and Best Practice Guidelines for Journal Editors](#) elaborado por el COPE (*Comitte on Publication Ethics*).

La Revista cumple lo dispuesto en el Reglamento UE 2016/679 en materia de protección de datos personales ([clica aquí](#) para los detalles sobre protección de la privacy y uso de cookies).

Todas las contribuciones cuya publicación se propone serán examinadas previamente por la Dirección, que verificará la correspondencia con los temas tratados en la Revista y el respeto de los requisitos mínimos para su publicación.

En el caso de que se supere con éxito aquella primera valoración, la Dirección enviará la contribución de forma anónima a dos evaluadores, escogidos entre los miembros del *Editorial Advisory Board*, siguiendo criterios de rotación, de competencia por razón de la materia y atendiendo también al idioma del texto. Los evaluadores recibirán un formulario, que deberán devolver a la Dirección en el plazo indicado. En el caso de que la devolución del formulario se retrasara o no llegara a producirse, la Dirección se reserva la facultad de escoger un nuevo evaluador.

La Dirección comunicará el resultado de la evaluación al autor, garantizando el anonimato de los evaluadores. Si ambas evaluaciones son positivas, la contribución se publicará. Si alguna de las evaluaciones recomienda modificaciones, la contribución se publicará después de que su autor la haya revisado sobre la base de los comentarios recibidos y de que la Dirección haya verificado que tales comentarios han sido atendidos. La contribución no se publicará cuando uno o ambos evaluadores se pronuncien negativamente sobre su publicación.

La Dirección se reserva la facultad de publicar, en casos excepcionales, contribuciones que no hayan sido previamente sometidas a *peer review*. Se informará de ello en la primera página de la contribución, indicando las razones.

Si deseas proponer una publicación en nuestra revista, envía un mail a la dirección editor.criminaljusticenetwork@gmail.com. Las contribuciones que la Dirección considere de potencial interés para la Revista se someterán al proceso de *peer review* descrito arriba. Las contribuciones que se propongan a la Revista para su publicación deberán respetar los criterios de redacción (se pueden [descargar aquí](#)).



Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale is an on-line, open-access, non-profit legal journal. All of the organisational and publishing partnerships are provided free of charge with no author processing fees. The journal, registered with the Court of Milan (n° 554 - 18/11/2011), is currently produced by the association “Progetto giustizia penale”, based in Milan and is published with the support of Bocconi University of Milan, the University of Milan, Roma Tre University, the University LUISS Guido Carli, the University of Barcelona and Diego Portales University of Santiago, Chile.

The journal welcomes unpublished papers on topics of interest to the international community of criminal scholars and practitioners in the following languages; Italian, Spanish, English, French, German and Portuguese. Each paper is accompanied by a short abstract in Italian, Spanish and English.

Visitors to the site may share, reproduce, distribute, print, communicate to the public, search and cite using a hyperlink every article published in the journal, in any medium and format, for any legal non-commercial purposes, under the terms of the Creative Commons License - Attribution – Non-commercial 3.0 Italy (CC BY-NC 3.0 IT). The source, logo, original graphic format and authorship must be preserved.

For citation purposes the journal's abbreviated reference format may be used: *DPC-RT*, indicating year of publication and issue.

The journal strictly adheres to the [Code of Conduct and Best Practice Guidelines for Journal Editors](#) drawn up by COPE (Committee on Publication Ethics).

The journal complies with the General Data Protection Regulation (EU) 2016/679 (GDPR) ([click here](#) for details on protection of privacy and use of cookies).

All articles submitted for publication are first assessed by the Editorial Board to verify pertinence to topics addressed by the journal and to ensure that the publication's minimum standards and format requirements are met.

Should the paper in question be deemed suitable, the Editorial Board, maintaining the anonymity of the author, will send the submission to two reviewers selected in rotation from the Editorial Advisory Board, based on their areas of expertise and linguistic competence. The reviewers are provided with a feedback form to compile and submit back to the editorial board within an established timeframe. If the timeline is not heeded to or if no feedback is submitted, the editorial board reserves the right to choose a new reviewer.

The Editorial Board, whilst guaranteeing the anonymity of the reviewers, will inform the author of the decision on publication. If both evaluations are positive, the paper is published. If one or both of the evaluations recommends changes the paper will be published subsequent to revision by the author based on the comments received and verification by the editorial board. The paper will not be published should one or both of the reviewers provide negative feedback.

In exceptional cases the Editorial Board reserves the right to publish papers that have not undergone the peer review process. This will be noted on the first page of the paper and an explanation provided.

If you wish to submit a paper to our publication please email us at editor.criminaljusticenetwork@gmail.com. All papers considered of interest by the editorial board will be subject to peer review process detailed above. All papers submitted for publication must abide by the editorial guidelines ([download here](#)).

<p>TRA PRINCIPI, TEORIA DEL DIRITTO PENALE E POLITICA-CRIMINALE</p> <p><i>PRINCIPIOS, TEORÍA DEL DERECHO PENAL Y POLÍTICA CRIMINAL</i></p> <p><i>PRINCIPLES, THEORY OF CRIMINAL LAW AND CRIMINAL POLICY</i></p>	<p>Perché il codice penale 1</p> <p>Le riforme del codice oltre i progetti di pura consolidazione</p> <p><i>Why the Criminal Code</i></p> <p><i>The Reforms of the Code Beyond the Mere Consolidation Projects</i></p> <p><i>¿Por qué el Código Penal?</i></p> <p><i>Las reformas del Código más allá de los proyectos de pura consolidación</i></p> <p>Massimo Donini</p>
	<p>Corte Edu e Corte costituzionale tra operazioni di bilanciamento e precedente vincolante. Spunti teorico-generalisti e ricadute penalistiche. (Parte III) 22</p> <p><i>Corte Europea de Derechos Humanos y Corte Constitucional entre operaciones de ponderación y precedente vinculante</i></p> <p><i>European Court of Human Rights and Constitutional Court Between Balancing and Binding Precedent</i></p> <p>Alessandro Tesaro</p>
	<p>Non punibilità e indirizzo politico-criminale 68</p> <p><i>No punibilidad e dirección político criminal</i></p> <p><i>Non-Punishability and Criminal Policy</i></p> <p>Paolo Caroli</p>
	<p>Anatomia del <i>ne bis in idem</i>: da principio unitario a trasformatore neutro di principi in regole 98</p> <p><i>Anatomía del ne bis in idem: de principio unitario a principio neutro transformar de principios en regla</i></p> <p><i>Anatomy of ne bis in idem:: from Unitary Principle to Neutral Converter of Principles into Rules</i></p> <p>Ludovico Bin</p>

<p>TEMI DI PARTE SPECIALE</p> <p>TEMAS DE LA PARTE ESPECIAL</p> <p>SPECIFIC OFFENCES TOPICS</p>	<hr/> <p>Non c'è smuggling senza ingiusto profitto 143 <i>No hay smuggling sin beneficio injusto</i> <i>There is No Smuggling Without Unjust Profit</i> Stefano Zirulia</p> <hr/> <p>Il recepimento della direttiva PIF in Italia e l' 'evergreen' art. 316-ter c.p. 178 <i>La implementación de la directiva PIF en Italia y el "evergreen" art. 316-ter del Código Penal</i> <i>The PIF directive implementation in Italy and the 'evergreen' article 316-ter of the Italian Criminal Code</i> Enrico Basile</p> <hr/> <p>La confidencialidad, integridad y disponibilidad de los sistemas de información como bien jurídico protegido en los delitos contra los sistemas de información en el código penal español 199 <i>Riservatezza, integrità e disponibilità dei sistemi informatici come bene giuridico protetto dai reati informatici nel codice penale spagnolo</i> <i>Confidentiality, Integrity and Availability of IT Systems as the Interest Protected by the Cyber-Crimes in the Spanish Criminal Code</i> Dra. M^a Ángeles Rueda Martín</p> <hr/> <p>The Market for Gossip: Punish Paparazzi and You Will Produce Inefficiency 217 <i>El mercado de chismes: castiga a los paparazzi y producirás ineficiencia</i> <i>Il mercato del gossip: punisci i paparazzi e produrrà inefficienza</i> Mariateresa Maggiolino, Eleonora Montani, Giovanni Tuzet</p> <hr/> <p>Problemi vecchi e nuovi delle false dichiarazioni sostitutive 237 <i>Problemas viejos y nuevos de las falsas declaraciones sustitutivas</i> <i>Old and New Problems on False Statements Rendered by Private Parties in Lieu of</i> Fabio Antonio Siena</p>
---	--

<p>L'OGGETTO SU ... IL DIRITTO PENALE TRIBUTARIO</p> <p><i>EL OBJETIVO SOBRE ... EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO</i></p> <p><i>FOCUS ON ... TAX CRIMINAL LAW</i></p>	<p>La non punibilità nel prisma del diritto penale tributario: coerenza o lassismo di sistema?</p> <p><i>La no punibilidad en el prisma del derecho penal tributario: ¿congruencia o laxitud del sistema?</i></p> <p><i>Non-Punishment in the Prism of Tax Crimes: Consistency or Laxity of the System?</i></p> <p>Stefano Cavallini</p> <hr/> <p>Reati tributari e responsabilità dell'ente: una riforma nel (ancorché non di) sistema</p> <p><i>Delitos fiscales y responsabilidad corporativa: una reforma (aunque no del) en el sistema (aunque no de)</i></p> <p><i>Tax Offences and Corporate Liability: a Reform in the (Albeit Not of) System</i></p> <p>Daniele Piva</p> <hr/> <p>Le confische e i sequestri in materia di reati tributari dopo il "decreto fiscale" n. 124 del 2019</p> <p><i>Los comisos y los secuestros en materia de delitos fiscales después del Derecho Fiscal n. 124 de 2019</i></p> <p><i>Confiscation and seizure for tax crimes after the Italian "Tax Decree" no. 124 of 2019</i></p> <p>Gianluca Varraso</p> <hr/> <p>Riflessioni sulla quantificazione del profitto illecito e sulla natura giuridica della confisca diretta e per equivalente</p> <p><i>Reflexiones sobre la cuantificación del beneficio ilícito y la naturaleza jurídica del decomiso directo y por equivalente</i></p> <p><i>Reflections on the quantification of proceeds and on the legal nature of direct confiscation and confiscation of substitute assets</i></p> <p>Stefano Finocchiaro</p>	<p>256</p> <p>275</p> <p>290</p> <p>322</p>
--	---	---

<p>LA TUTELA DELLA LIBERTÀ PERSONALE AL DI FUORI DEL DIRITTO PENALE</p> <p><i>LA PROTECCIÓN DE LA LIBERTAD PERSONAL FUERA DEL DERECHO PENAL</i></p> <p><i>THE PROTECTION OF PERSONAL FREEDOM OUTSIDE OF CRIMINAL LAW</i></p>	<p>Introduzione al convegno su <i>La tutela della libertà personale al di fuori del diritto penale</i></p> <p><i>Introducción a la conferencia sobre La protección de la libertad personal fuera del derecho penal</i></p> <p><i>Introduction to the Conference on The Protection of Personal Freedom Outside of Criminal Law</i></p> <p>Luca Masera</p> <hr/> <p>La libertà personale nella Costituzione</p> <p><i>La libertad personal en la Constitución</i></p> <p><i>Personal Freedom in the Italian Constitution</i></p> <p>Antonio D'Andrea</p> <hr/> <p>La tutela della libertà personale al di fuori del diritto penale</p> <p>Misure di prevenzione</p> <p><i>La protección de la libertad personal fuera del derecho penal</i></p> <p><i>Medidas de prevención</i></p> <p><i>The Protection of Personal Freedom Outside of Criminal Law</i></p> <p><i>Preventive Measures</i></p> <p>Marco Pelissero</p> <hr/> <p>Tutela penale della libertà personale e culture del controllo in psichiatria</p> <p><i>Tutela penal de la libertad personal y cultura del control en psiquiatría</i></p> <p><i>Protection of Personal Freedom Through Criminal Law and Control Theories in Psychiatry</i></p> <p>Giandomenico Dodaro</p> <hr/> <p>La libertà è ancora terapeutica? <i>Diritto alla salute mentale e dovere alla salute mentale</i></p> <p><i>¿Es la libertad terapéutica? Derecho deber a la salud mental</i></p> <p><i>Is Freedom Still a Therapy? Right to Mental Health and Duty of Mental Health</i></p> <p>Giovanni Rossi</p> <hr/> <p>La libertà personale del richiedente protezione internazionale</p> <p><i>Libertad personal de los solicitantes de protección internacional</i></p> <p><i>Personal Freedom of the International Protection Seeker</i></p> <p>Antonio Cantaro e Federico Losurdo</p> <hr/> <p>Dagli hotspot ai “porti chiusi”: quali rimedi per la libertà “sequestrata” alla frontiera?</p> <p><i>De los hotspot a los “puertos cerrados”: ¿qué remedios para la libertad “secuestrada” a la frontera?</i></p> <p><i>From Hotspots to “Closed ports”: Which Remedies for the Deprivation of Liberty at the Border?</i></p> <p>Francesca Cancellaro</p>	<p>362</p> <p>365</p> <p>374</p> <p>388</p> <p>401</p> <p>417</p> <p>428</p>
--	--	--

DONNE E DIRITTO PENALE	Donne autrici di crimini di guerra, crimini contro l'umanità e genocidio di fronte ai tribunali internazionali	445
<i>MUJERES Y DERECHO PENAL</i>	<i>Mujeres autoras de crímenes de guerra, crímenes contra la humanidad y genocidio ante tribunales internacionales</i>	
<i>WOMEN AND CRIMINAL LAW</i>	<i>Women as Perpetrators of War Crimes, Crimes Against Humanity and Genocide Before the International Courts</i>	
	Gabriella Citroni	
	<hr/>	
	Violenza contro le donne e bulimia repressiva	461
	<i>Violencia contra las mujeres y bulimia represiva</i>	
	<i>Violence Against Women and Repressive Bulimia</i>	
	Tiziana Vitarelli	

L'OBBIETTIVO SU ... IL DIRITTO PENALE TRIBUTARIO

EL OBJETIVO SOBRE ... EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO

FOCUS ON ... TAX CRIMINAL LAW

- 256 **La non punibilità nel prisma del diritto penale tributario: coerenza o lassismo di sistema?**
La no punibilidad en el prisma del derecho penal tributario: ¿congruencia o laxitud del sistema?
Non-Punishment in the Prism of Tax Crimes: Consistency or Laxity of the System?
Stefano Cavallini
- 275 **Reati tributari e responsabilità dell'ente: una riforma nel (ancorché non di) sistema**
Delitos fiscales y responsabilidad corporativa: una reforma (aunque no del) en el sistema (aunque no de)
Tax Offences and Corporate Liability: a Reform in the (Albeit Not of) System
Daniele Piva
- 290 **Le confische e i sequestri in materia di reati tributari dopo il “decreto fiscale” n. 124 del 2019**
Los comisos y los secuestros en materia de delitos fiscales después del Derecho Fiscal n. 124 de 2019
Confiscation and seizure for tax crimes after the Italian “Tax Decree” no. 124 of 2019
Gianluca Varraso

La non punibilità nel prisma del diritto penale tributario: coerenza o lassismo di sistema?*

*La no punibilidad en el prisma del derecho penal tributario:
¿congruencia o laxitud del sistema?*

*Non-Punishment in the Prism of Tax Crimes:
Consistency or Laxity of the System?*

STEFANO CAVALLINI

*Dottore di ricerca in Diritto penale presso l'Università degli Studi di Pavia
stefano.cavallini@unimi.it*

REATI TRIBUTARI

DELITOS TRIBUTARIOS

TAX OFFENCES

ABSTRACTS

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.

El trabajo analiza la "dinámica" de la renuncia a la pena en el sector penal tributario de las personas físicas. Identificada como una piedra angular de un derecho penal tributario, la no punibilidad se encarga de "completar" los instrumentos de protección del bien jurídico, en un contexto no exento, sin embargo, de interpretaciones críticas y opciones legislativas a veces disfuncionales con respecto a las profundas líneas de tendencia del sistema.

The paper analyzes the 'dynamics' of non-punishment of tax crimes perpetrated by individuals. Being an indispensable keystone of criminal provisions aimed to collect taxes, non-punishment after the Legislative Decree no. 158/2015 and even more after the Law no. 157/2019 'completes' the protective tools of the said legal interest, notwithstanding some uncertainties and legal provisions non always in line with the deep trend lines of the system.

* 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.

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 “quadriplice 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 Pino¹,

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

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)², 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 attuazione³.

Eppure, liquidare l'argomento come periferia dell'impero determinerebbe una fuorviante illusione ottica. Proprio le norme sulla punibilità⁴, 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 punibilità⁵, con il suo carattere *in progress* di fronte alla fissità delle incriminazioni, diviene avamposto, braccio operativo e ideale complemento della rinnovata tendenza politico-criminale.

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 Settanta⁶ 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 infedeli⁷ quale la collaborazione

¹ 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.

² 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. Rinviano l'approfondimento della ‘premiabilità 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.

³ 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.).

⁴ In generale, sulla non punibilità nel cornice del diritto penale tributario: SOANA (2018), pp. 509 ss.; AMADEO (2015), pp. 331 ss.; INGRASSIA (2017), pp. 527 ss.; DI NICOLA (2019), pp. 265 ss.; BELLAGAMBA (2016), p. 242; LANZI e ALDROVANDI (2017), pp. 98 ss.; MUSCO e ARDITO (2016), pp. 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, INGRASSIA (2017), pp. 551 ss.

⁵ Per tale espressione PADOVANI (1986), p. 398.

⁶ In argomento cfr. ancora PADOVANI (1986), pp. 425 ss.

⁷ In proposito INGRASSIA (2017), pp. 531 ss.

volontaria, “carota” tesa a recuperare il gettito con un’ultima promessa di impunità⁸, pronta per contro a mutare nel bastone dell’autoriciclaggio in caso di mancato rientro dei capitali⁹. 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 punitivo¹⁰: 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 »¹¹.

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 penalmente¹² 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.

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 incontraddittorietà. 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 scrive¹³: basti rilevare il volto “ancipite” della categoria, tesa, per un verso, a raccogliere le condizioni che – estranee al disvalore del fatto tipico – fondano l’applicazione

⁸ 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.

⁹ Sul punto sia consentito un rinvio a CAVALLINI e TROYER, (2015), pp. 95 ss. (in particolare 107).

¹⁰ 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, PADOVANI (1986), pp. 429 ss.

¹¹ Così PADOVANI (1986), p. 399.

¹² 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.).

¹³ 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 MANTOVANI (2015), pp. 783 ss.; MARINUCCI *et al.* (2019), pp. 453 ss. Per una panoramica generale, VENEZIANI (2014), p. 277.

cabilità 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-criminale¹⁴.

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 reati¹⁵. 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* »¹⁶.

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 disvoluto¹⁷, foriere di impunità per il reo¹⁸.

Gli esempi sono molteplici e ovunque disseminati¹⁹: 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 »²⁰.

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 »²¹, integrando la « tecnica sanzionatoria penale »²². Un fenomeno che nell'attuale diritto penale tributario trova un campo d'azione elettivo, risolvendosi qui la contro-azione, almeno nelle intenzioni del legislatore²³, 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

¹⁴ Da ultimo, sul tema, PALAZZO (2019).

¹⁵ Per un concetto di non punibilità orientato alle conseguenze, più che ai risvolti dogmatico-sistematici, DONINI (2001), p. 1036.

¹⁶ Così DONINI (2001), p. 1043 (corsivi dell'A.).

¹⁷ 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, DONINI (2015), p. 236.

¹⁸ Per una critica serrata, sul piano della opportunità politico-criminale, alla costruzione di cause di non punibilità fondate sul risarcimento del danno ROMANO (1993), pp. 884 e 887.

¹⁹ Alcuni *ab origine* contenuti nel codice penale: si pensi, ad es., alla ritrattazione rispetto ad alcuni delitti contro l'amministrazione della giustizia.

²⁰ PIERGALLINI (2018), p. 635 (corsivi dell'A.).

²¹ PADOVANI (1986), p. 407.

²² BRICOLA (1983), p. 126. Sulla prevenzione integratrice o mediante incentivazione si vedano anche, tra gli altri, ROXIN (1987), p. 16, e PALAZZO (1985), p. 191.

²³ 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 respiscenza 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 ».

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 raccordarsi²⁴, 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 tutelato²⁵.

Dovrebbe uscirne rafforzato, al contempo, il principio di sussidiarietà della pena, a sua volta precursore di benefici generalpreventivi²⁶: 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 »²⁷. Lo stesso postulato di 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 penalità²⁸. 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 »²⁹, la conformità alla logica dell'incriminazione di una non punibilità sopravvenuta alla violazione del precetto³⁰, 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 »³¹.

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 Carrara³² – e sfuggire comunque alla sanzione³³.

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 »³⁴. Una *merce di scambio*³⁵ che,

²⁴ In tal senso, in riferimento alle ipotesi di non punibilità sopravvenuta da “condotte antagoniste” alla lesione già previste dal codice penale, PADOVANI (1986), p. 407.

²⁵ Sulla co-funzionalità delle forme di risarcimento che elidano l'offesa scaturita dal reato rispetto agli scopi propri della pena in senso stretto PIERGALLINI (2006), p. 1660.

²⁶ Vedremo più avanti se le cose, almeno nel diritto penale tributario, stiano effettivamente così: *infra*, par. 5.

²⁷ PIERGALLINI (2018), p. 642; analogamente, rispetto ai possibili effetti positivi del risarcimento in punto di sussidiarietà, ROXIN (1987), pp. 19 e 22.

²⁸ 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 PALIERO (2018), pp. 1452 ss.

²⁹ DONINI (2001), p. 1046 (corsivi dell'A.).

³⁰ In tal senso, ancora, DONINI (2001), p. 1047.

³¹ DONINI (2018), p. 593.

³² Si veda, in particolare in relazione ai “decreti d'impunità” per i delatori, CARRARA (1877), p. 204.

³³ Così, in riferimento alla possibilità di applicare l'art. 162 *ter* c.p. ai reati societari procedibili a querela, SEMINARA (2018), p. 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, PIERGALLINI (2006), pp. 1674 ss. Sui rischi di tenuta della prevenzione generale cfr. anche ROXIN (1987), p. 8.

³⁴ PADOVANI (1986), p. 399 (corsivi nostri).

³⁵ Che rischia, tra l'altro, di esitare in una « *premiabilità diseguale* » (DONINI (2018), p. 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

pur non assumendo – nel caso della condotta antagonista – i contorni inquietanti restituiti dalle varie forme di collaborazione annoverate dalla legislazione (più o meno) dell'emergenza³⁶, 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* »³⁷, con esiziali inconvenienti in punto di prevenzione, generale e speciale³⁸.

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 Padovani³⁹, 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 »⁴⁰. 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 comportamento già originariamente prescritto, fa addirittura aggio sull'incriminazione »⁴¹.

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 »⁴² 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 speciale⁴³, con netto incremento sanzionatorio, senz'altro coerente nella prospettiva della « razionalità di scopo »⁴⁴ ancorché privo di addentellati nella legge delega⁴⁵.

a quello dell'imposta evasa o dovuta).

³⁶ In proposito, oltre alle fondamentali annotazioni di PADOVANI (1986), pp. 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 FASANI (2019), pp. 115 ss.

³⁷ PADOVANI (1986), p. 409 (corsivi dell'A.).

³⁸ Rimarca la decisività del fattore-tempo nell'economia delle cause di non punibilità improntate alle contro-azioni compensative anche PIERGALLINI (2006), pp. 1671 ss., evidenziando gli esiziali rischi – che si traducono nella stabilizzazione delle condotte violative dei precetti penali – sottesi all'aggravamento del requisito della temporaneità.

³⁹ 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.

⁴⁰ PADOVANI (1986), p. 426.

⁴¹ Così, ancora, PADOVANI (1986), p. 426.

⁴² INGRASSIA (2017), p. 528.

⁴³ NATALINI (2017), pp. 753 ss.

⁴⁴ PALIERO (2006), p. 595.

⁴⁵ Sottolinea puntualmente tale lacuna INGRASSIA (2017), p. 555, cui si rinvia per gli aspetti riguardanti la comunicabilità dell'aggravante ai concorrenti.

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 susseguite 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 criminogene, « potendo il soggetto attivo del reato *monetizzare il rischio della responsabilità penale*, barattandola con un comportamento privo di stigma criminale »⁴⁶. Da qui la previsione di una mera circostanza attenuante⁴⁷, 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 dibattimento⁴⁸.

(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 comune⁴⁹. Il dato non appare indifferente, ed anzi – preme rilevarlo – risulta apertamente distonico⁵⁰ 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)⁵¹, 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 posizione⁵².

(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).

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 precedenza⁵³. La non puni-

⁴⁶ BELLAGAMBA (2016), p. 243 (corsivi nostri); in argomento anche LANZI e ALDROVANDI (2017), pp. 98-99.

⁴⁷ 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).

⁴⁸ 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.

⁴⁹ 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".

⁵⁰ 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.

⁵¹ 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.

⁵² Sul punto SOANA (2018), p. 512.

⁵³ *Supra*, par. 2.

bilità 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 affittiva* 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 amministrativo 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.

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'infissione 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 inerparsi lungo il sentiero della gradualità degli *effetti*, e segnatamente sulla distinzione tra i casi in cui l'ordinamento rinuncia all'infissione 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.

⁵⁴ In tal senso, del tutto condivisibilmente, INGRASSIA (2017), p. 528.

⁵⁵ Sul punto, efficacemente, INGRASSIA (2016), p. 167.

⁵⁶ DONINI (2018), p. 588 (corsivi dell'A.).

⁵⁷ Sottolinea l'omogeneità dell'*humus* politico-criminale tra confisca, non punibilità e attenuanti all'indomani del d.lgs. 158/2015, INGRASSIA (2016), p. 141.

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 differenzialmente 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 inapplicabilità 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 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 dibattimento 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 dibattimento (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 disciplinate 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 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.

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 e ALDROVANDI (2017), p. 108.

⁵⁹ PIERGALLINI (2006), p. 1661.

⁶⁰ Per il concetto di 'effettività', in generale, si veda il fondamentale studio di PALIERO (1990), pp. 430 ss.

⁶¹ INGRASSIA, (2017), p. 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 SOANA (2018), p. 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, LANZI e ALDROVANDI (2017), pp. 101-102.

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.

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 risolveva 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 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,

⁶⁵ Pacifica in tal senso la dottrina: *ex aliis*, SOANA (2018), p. 527.

⁶⁶ BELLAGAMBA (2016), p. 248 (corsivi dell'A.).

⁶⁷ Sul punto INGRASSIA, (2017), p. 546.

⁶⁸ In tal senso SOANA (2018), p. 529.

⁶⁹ Come visto, non per l'omessa dichiarazione.

⁷⁰ Nel senso della impercorribilità dell'analogia, in effetti, BELLAGAMBA (2016), p. 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.

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 sciattezza 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.

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 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

⁷² Per questa diversa lettura SOANA (2018), p. 531; MUSCO e ARDITO (2016), pp. 550-551. Optano per la tesi in esame anche LANZI e ALDROVANDI (2017), p. 110, pur sottolineandone la frizione con il principio di legalità in senso stretto.

⁷³ Puntualmente INGRASSIA (2017), pp. 538-539, 548.

⁷⁴ In argomento SOANA (2018), p. 525; LANZI e ALDROVANDI (2017), p. 106; e, ancora, A. INGRASSIA (2017), p. 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.

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

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 respicenza, 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, 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

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: INGRASSIA (2017), p. 550, SOANA (2018), pp. 524-525; AMADEO (2015), p. 337.

⁷⁹ Così, efficacemente, INGRASSIA (2017), p. 548.

⁸⁰ Cfr., nuovamente, INGRASSIA, (2017), p. 548.

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).

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 *eccesso 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 deflative⁸³.

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 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, rispetto alla premialità massima offerta dal pagamento "tempestivo" tratteggiato dall'art. 13 comma 2.

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.

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 MARIANI (2019).

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 sovrapponibilità del termine "ipotesi" al termine "fattispecie" nel contesto della clausola di salvezza in coda alla norma in esame: in tal senso MARIANI (2019)): ciò in ragione della già evidenziata eccentricità sistematica dell'art. 13 *bis* comma 2 e della effettiva sovrapponibilità, 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.

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 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, allorché 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 dibattito 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

⁹⁰ Sul punto, INGRASSIA (2017), p. 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: TERMINE (2017).

⁹² Cass. pen. sez. III, 17.1.2018, n. 37083, C.E., in *Dir. pen. cont.*, 23 ottobre 2018, con nota di ROVINI (2018).

⁹³ Rileva tale criticità anche DI NICOLA (2019), pp. 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 dibattito all'entrata in vigore del d.lgs. 158/2015.

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 iper-oggettiva, 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 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 contro-azione 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 rilev[a] 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 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 editale (dunque alle situazioni tipicamente governate dall'art. 2 comma 4 c.p.)¹⁰¹; né d'altra parte – almeno

⁹⁶ PADOVANI (1986), 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.

⁹⁷ In argomento, per tutte, Cass. pen. Sez. Un., 26.2.2009, n. 24468, Rizzoli, in *Cass. pen.*, 2009, 4113, con nota di GAMBARELLA (2009), nonché in *Cass. pen.*, 2010, 1619, con nota di MUCCIARELLI (2010); in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2010, 887, con nota di GATTA (2010); in *Dir. pen. proc.*, 2010, 177, con nota di SCOLETTA (2010); e in *Società*, 2010, 603, con nota di D'ALESSANDRO (2010). 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 SCOLETTA (2010), p. 187.

¹⁰¹ In tal senso INGRASSIA (2017), p. 544 ss.

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 editale 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 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, suppiando *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 laguna¹⁰³, 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 concreto¹⁰⁵, 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 sussidiarietà¹⁰⁶.

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.

¹⁰³ Si riprendono qui le evocative metafore della marea e della laguna di PIERGALLINI (2006), p. 1658.

¹⁰⁴ PIERGALLINI (2006), p. 1658.

¹⁰⁵ Analogamente DEMURO (2019), p. 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, SEMINARA (2018), p. 578.

¹⁰⁶ Così, in termini condivisibili, DEMURO (2019), p. 450.

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[an] (...) una *disapplicazione finalizzata* delle 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.

Bibliografia

AMADEO, Roberta (2015): “Causa di non punibilità. Pagamento del debito tributario”, in NOCERINO, Carlo e PUTINATI, Stefano (a cura di): *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. n. 158/2015* (Torino, Giappichelli), p. 331

BELLAGAMBA, Filippo (2016): “Il ravvedimento operoso nella nuova disciplina dei reati tributari: tra buone intenzioni ed imperfezioni tecniche”, *Diritto penale e processo*, p. 242

BRICOLA, Franco (1983): “Funzione promozionale, tecnica premiale e diritto penale”, in AA.VV., *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, Giuffrè), p. 123

CARRARA, Francesco (1877): *Programma del corso di diritto criminale, parte generale*, vol. II, V. ed. (Pisa, Il Mulino)

CAVALLINI, Stefano e TROYER, Luca (2015): “Apocalittici o integrati? Il nuovo reato di autoriciclaggio: ragionevoli sentieri ermeneutici all'ombra del “vicino ingombrante””, *Diritto Penale Contemporaneo – Rivista Trimestrale*, n. 2, p. 95

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

¹⁰⁸ DONINI (2001), *Non punibilità e idea negoziale*, p. 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, PIERGALLINI (2006), p. 1702.

¹¹⁰ Si vedano, in proposito, le lucide osservazioni di PIERGALLINI (2018), pp. 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, PIERGALLINI (2019), p. 530.

¹¹² Simile a quello pregevolmente tratteggiato per la ‘giustificazione’ da CONSULICH (2018).

¹¹³ PIERGALLINI (2006), p. 1660 (corsivi dell'A.).

¹¹⁴ F. De Andrè, *La domenica delle salme*, canzone inclusa nell'album “*Le nuvole*”, Ricordi, 1990.

CONSULICH, Federico (2018): *Lo statuto penale delle scriminanti. Principio di legalità e cause di giustificazione: necessità e limiti* (Torino, Giappichelli)

D'ALESSANDRO, Francesco (2010): "L'abrogazione del delitto di bancarotta impropria nell'amministrazione controllata", *Le Società*, p. 603

DEMURO, Gian Paolo (2019): "L'estinzione del reato mediante riparazione: tra aporie concettuali e applicative", *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, p. 437

DI NICOLA, Vito (2019): "Pagamento del debito tributario ed il regime delle circostanze del reato", in SCARCELLA, Alessio (a cura di): *La disciplina penale in materia d'imposte dirette e I.v.a.* (Torino, Giappichelli), p. 265

DONINI, Massimo (2018): "Compliance, negozialità e riparazione dell'offesa nei reati economici. Il delitto riparato oltre la *restorative justice*", in PALIERO, Carlo Enrico, VIGANÒ, Francesco, BASILE, Fabio, GATTA, Gian Luigi (a cura di): *La pena, ancora: fra attualità e tradizione. Studi in onore di Emilio Dolcini* (Milano, Giuffrè), p. 579

DONINI, Massimo (2015): "Il delitto riparato. Una disequazione che può trasformare il sistema sanzionatorio", *Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale*, 2, p. 236

DONINI, Massimo (2001): "Non punibilità e idea negoziale", *Indice penale*, p. 1035

FASANI, Fabio (2019): "La nuova causa di non punibilità per il "pentito di corruzione"", in ORLANDI, RENZO e SEMINARA, Sergio (a cura di): *Una nuova legge contro la corruzione. Commento alla legge 9 gennaio 2019, n. 3* (Torino, Giappichelli), p. 115

GAMBARDELLA, Marco (2009): "L'abolizione del delitto di bancarotta impropria commesso nell'ambito di società in amministrazione controllata (art. 236, cpv., n. 1 l. fall.)", *Cassazione penale*, p. 4113

GATTA, Gian Luigi (2010): "Abolizione dell'amministrazione controllata e *abolitio criminis* della bancarotta impropria ex art. 236, comma 2, n. 1 legge fallimentare", *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, p. 887

INGRASSIA, Alex (2017): "Circostanze e cause di non punibilità. La *voluntary disclosure*", in BRICCHETTI, Renato e VENZIANI, Paolo (a cura di): *I reati Tributari*, in PALAZZO, Francesco e PALIERO, Carlo Enrico (diretto da): *Trattato teorico pratico di diritto penale* (Torino, Giappichelli), p. 527

INGRASSIA, Alex (2016): *Ragione fiscale vs. 'illecito penale personale'. Il sistema penale-tributario dopo il d.lgs. 158/2015* (Santarcangelo di Romagna, Maggioli Editore)

LANZI, Alessio e ALDROVANDI, Paolo (2017): *Diritto penale tributario*, II ed. (Milano, Wolters Kluwer)

MANTOVANI, Ferrando (2015): *Diritto penale. Parte Generale*, IX ed. (Padova, Cedam)

MARIANI, Cristian (2019): "Patteggiamento subordinato al pagamento del debito tributario: nessuna deroga per i delitti di cui all'art. 13 d.lgs. 74/2000", *Diritto penale contemporaneo*, 8 marzo 2019

MARINUCCI, Giorgio, DOLCINI, Emilio, GATTA, Gian Luigi (2019): *Manuale di diritto penale. Parte generale*, VIII ed. (Milano, Giuffrè)

MUCCIARELLI, Francesco (2010): "Vecchi e nuovi istituti della legge fallimentare nella sentenza n. 24468/2009 delle Sezioni unite: successione di leggi e ruolo del bene giuridico", *Cassazione penale*, p. 1619

- MUSCO, ENZO e ARDITO, FRANCESCO (2016): *Diritto penale tributario*, III ed. (Bologna, Zanichelli)
- NATALINI, ALDO (2017): "La politica criminale delle circostanze nella legislazione del terzo millennio", *Archivio penale*, p. 753
- PADOVANI, TULLIO (1986): "Il traffico delle indulgenze. « Premio » e « corrispettivo » nella dinamica della punibilità", *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, p. 398
- PALAZZO, FRANCESCO (1985): *La recente legislazione penale* (Padova, Cedam)
- PALIERO, CARLO ENRICO (2018): "Extrema ratio: una favola raccontata a veglia?", *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, p. 1447
- PALIERO, CARLO ENRICO (2006), "L'economia della pena (un work in progress)", in DOLCINI, EMILIO e PALIERO, CARLO ENRICO (a cura di): *Studi in onore di Giorgio Marinucci* (Milano, Giuffrè), p. 539
- PALIERO CARLO, ENRICO (1990): "Il principio di effettività del diritto penale", *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, p. 430
- PIERGALLINI, CARLO (2019): "Premialità e non punibilità nel sistema della responsabilità degli enti", *Diritto penale e processo*, p. 530
- PIERGALLINI, CARLO (2018): "Pene 'private' e prevenzione penale: antitesi o sincrasi?", in PALIERO, CARLO ENRICO, VIGANÒ, FRANCESCO, BASILE, FABIO, GATTA, GIAN LUIGI (a cura di): *La pena, ancora: fra attualità e tradizione. Studi in onore di Emilio Dolcini* (Milano, Giuffrè), p. 631
- PIERGALLINI, CARLO (2006): "Fondamento, funzioni e limiti delle moderne forme di impunità retroattiva", in DOLCINI, EMILIO e PALIERO, CARLO ENRICO (a cura di): *Studi in onore di Giorgio Marinucci* (Milano, Giuffrè), p. 1653
- ROMANO, MARIO (1993): "Risarcimento del danno da reato, diritto civile, dritto penale", *Rivista italiana diritto e procedura penale*, p. 865
- ROVINI, LORENZO (2018): "La Cassazione torna sulla retroattività della *lex mitior* in relazione all'adempimento del debito tributario (artt. 13 e 13-bis d.lgs. 74/2000)", *Diritto penale contemporaneo*, 23 ottobre 2018
- ROXIN, KLAUS (1987): "Risarcimento del danno e fini della pena", *Rivista italiana diritto e procedura penale*, p. 3
- SCOLETTA, MARCO (2010): "Abrogazione dell'amministrazione controllata e *abolitio criminis*: chiaroscuri dalle Sezioni unite", *Diritto penale e processo*, p. 183
- SEMINARA, SERGIO (2018): "Riflessioni sulla « riparazione » come sanzione civile e come causa di estinzione del reato", in PALIERO, CARLO ENRICO, VIGANÒ, FRANCESCO, BASILE, FABIO, GATTA, GIAN LUIGI (a cura di): *La pena, ancora: fra attualità e tradizione. Studi in onore di Emilio Dolcini* (Milano, Giuffrè), p. 553
- SOANA, GIAN LUCA (2018): *I reati tributari*, IV ed. (Milano, Giuffrè)
- TERMINE, ANNA (2017): "Il nuovo art. 13 d.lgs. 74/2000: ragionevole una deroga alla retroattività *in bonam partem*?", *Diritto penale contemporaneo*, 14 novembre 2017
- VENEZIANI, PAOLO (2014): "La punibilità", in VENEZIANI, PAOLO (a cura di): *La punibilità. Le conseguenze giuridiche del reato*, in GROSSO, CARLO FEDERICO, PADOVANI, TULLIO, PAGLIARO, ANTONIO (diretto da): *Trattato di diritto penale. Parte generale* (Milano, Giuffrè), p. 277



Diritto Penale Contemporaneo

R I V I S T A T R I M E S T R A L E

REVISTA TRIMESTRAL DE DERECHO PENAL
A QUARTERLY REVIEW FOR CRIMINAL JUSTICE

<http://dpc-rivista-trimestrale.criminaljusticenetwork.eu>