

IL BASTONE E LA CAROTA (AVVELENATA): DUE ESEMPI RECENTI DI NORME DI FAVORE 'IN MALAM PARTEM'

di Marcello Sestieri

(Dottore di Ricerca in Diritto penale presso l'Università Luiss "Guido Carli", Roma)

SOMMARIO: 1. Profili introduttivi e ipotetiche criticità dell'associazione tra incrementi sanzionatori e non-punizione - 2. Il castello di carte della monetizzazione dell'impunità per l'evasione fiscale - 2.1. Un lapsus freudiano nel mancato coordinamento tra punibilità di persone fisiche ed enti - 3. L'esenzione "di stile" dalle dichiarazioni di carattere non finanziario - 3.1. I riflessi penali (sfavorevoli) del d. lgs. 254/2016 in tema di *market abuse*: verso scenari distopici? - 4. La spirale punitiva della non-punibilità.

1. Osservando l'orizzonte della politica criminale degli ultimi anni, si stagliano due tendenziali direttrici (in apparente reciproca contraddizione) nel solco delle quali, soprattutto, parrebbe essersi mosso il legislatore: la recrudescenza sanzionatoria e l'ampliamento delle ipotesi di non punibilità; un apparente ossimoro, dunque, si sarebbe insinuato tra le linee della normazione penale.

Sviluppando tale prima impressione, mentre ben poco rimane da aggiungere rispetto alle analisi particolari già condotte in dottrina a proposito di questi fenomeni giuspenalistici¹, potrebbe apparire di qualche interesse, invece, proporre una lettura unitaria; sostenere, cioè, che il parallelo aumento delle pene (da intendersi sia in termini qualitativi, con riguardo alle cornici edittali dei reati preesistenti, che quantitativi, a fronte della creazione di nuove incriminazioni) e di corrispondenti forme, *lato sensu*, di esenzione, cui sempre più si assiste, non sia frutto di una coincidenza, bensì dell'imperante *Zeitgeist*.

¹ Per una riflessione complessiva sul concetto di pena e sulle sue implicazioni in termini di politica criminale, sarebbe sufficiente richiamare la produzione scientifica di Paliero, idealmente delimitabile tra C.E. Paliero, "Minima non curat praetor". *Iperetrofia del diritto penale e decriminalizzazione dei reati bagatellari*, Padova 1985, e Id., *Il Mercato della Penalità*, Torino 2021, ma, sul punto, non si può omettere di citare almeno il lavoro di D. Pulitanò, *Populismi e penale. Sulla attuale situazione spirituale della giustizia penale*, in *Crim* 2013, 123 ss., ove si possono intravedere, *in nuce*, tutti i prodromi dell'odierna caratterizzazione in senso 'ipersanzionatorio' della legislazione penale.

Mentre, per quel che riguarda le vicende della non-punibilità, oltre ai classici G. Vassalli, voce "Cause di non punibilità", in *ED*, VI, 1960, 609 ss., e A. di Martino, *La sequenza infranta*, Milano 1998, cfr., per i più recenti sviluppi della tematica, G. De Francesco, *Punibilità*, Torino 2016, e F. Palazzo, *La non-punibilità: una carta da giocare oculatamente*, in www.sistemapenale.it, 19.12.2019.

A questo scopo, allora, è anzitutto necessario munire di solide basi empiriche l'asserzione secondo cui, nei continui input normativi che sta conoscendo l'ordinamento penale, sarebbe ravvisabile una sorta di implicita associazione dell'incremento delle sanzioni con il massiccio impiego di forme di non-punizione; da principio, quindi, bisognerà tentare di rintracciare, nella più recente legislazione, l'effettiva sussistenza di tale ambivalente afflato al castigo e al perdono.

In effetti, circoscrivendo il campione di indagine alle ultime due legislature, questo approccio *de lege lata* – icasticamente definibile come “del bastone e della carota” – sembrerebbe rinvenirsi, in modo anche piuttosto evidente, già solo nelle seguenti riforme:

- la l. 15.12.2014 n. 186, sul rientro dei capitali detenuti all'estero, ove, all'istituto della *voluntary disclosure*, concepito come denso di effetti deflativi altresì in materia penale, è stato accompagnato un formidabile strumento di repressione, quale si è rivelato il reato di autoriciclaggio²;

- la l. 22.5.2015 n. 68, istitutiva dei cosiddetti “ecodelitti”, che, nel munire l'ambiente di una tutela penale finalmente (e, forse, eccessivamente) incisiva, non ha poi mancato di prevedere una speciale procedura di estinzione – mutuata dalla disciplina della sicurezza sul lavoro – per tutte le ipotesi contravvenzionali di cui al d. lgs. 3.4.2006 n. 152, purché da esse non si sia cagionata una concreta lesione, in termini di danno o di pericolo, alle risorse ambientali³;

- la l. 27.5.2015 n. 69, di riforma dei più gravi delitti contro la pubblica amministrazione, nonché della fattispecie di false comunicazioni sociali, a seguito della quale, sul primo fronte, sono state aumentate in modo indiscriminato le varie cornici edittali, aggiungendosi, però, all'art. 323-bis Cp una significativa diminuzione di pena in presenza di condotte assimilabili a un ravvedimento operoso⁴, mentre, sul secondo, nel risollevarlo dall'oblio applicativo in cui era finito relegato il falso in bilancio, sono state enfaticamente

² Significativa, in proposito, l'osservazione di S. Cavallini, L. Troyer, *Apocalittici o integrati? Il nuovo reato di autoriciclaggio: ragionevoli sentieri ermeneutici all'ombra del “vicino ingombrante”*, in *DPenCont* 2015, 107, secondo i quali: «In altre parole e semplificando, l'auspicata riemersione di capitali provento di evasione, detenuti sia in Italia che all'estero, è stata perseguita minacciando il contribuente infedele di penalizzare – pur a condizioni stringenti come si è visto più sopra – i movimenti che tali capitali avrebbero in seguito compiuto e promettendogli uno scudo penale con la cd. *voluntary disclosure* per il caso in cui si autodenunciasse: l'autoriciclaggio è il bastone, lo scudo penale è la carota, il fine è far cassa».

³ Con riguardo a tale riforma, la concezione legislativa in questione veniva enfatizzata già nel titolo del lavoro di C. Bernasconi, *Il “bastone” e la “carota” nella nuova disciplina dei reati ambientali*, in *SI* 2015, 1403 ss.

⁴ La logica politico-criminale alla base di questa ennesima norma premiale è stata sintetizzata da C. Benussi, *Alcune note sulla nuova attenuante del secondo comma dell'art. 323-bis c.p.*, in *www.penalecontemporaneo.it*, 26.6.2015, in questi termini: «si è pensato, da un lato, di offrire idonei controstimoli al consolidarsi dell'intento delittuoso, tenendo conto a tal fine, *quoad poenam*, di una condotta che si pone in una direzione opposta rispetto alle finalità delittuose perseguite; dall'altro, di indebolire dall'interno la corruzione, attraverso la valorizzazione della collaborazione operosa che il colpevole rende agli organi di polizia ed alla magistratura».

dedicate due disposizioni per disciplinarne, di converso, i casi di “lieve entità” e di “particolare tenuità”⁵;

- la l. 7.12.2017 n. 203, meglio nota come “riforma Orlando”, le cui uniche modifiche al codice penale, al netto dell’intervento sulla prescrizione, si sono sostanziate, in modo emblematico, nell’accoppiata tra l’introduzione della causa generale di estinzione del reato per condotte riparatorie di cui all’art. 162-ter Cp e l’aggravamento a pioggia delle sanzioni previste per tutta una serie di illeciti, considerati di peculiare allarme sociale⁶;

- la l. 9.1.2019 n. 3, infelicemente denominata dai suoi stessi estensori come “spazzacorrotti”, che, pur in una fanatica repressione degli autori di delitti contro la pubblica amministrazione, ha tenuto a indicare a questi ‘peccatori’ la via della redenzione – a mo’ di causa di non punibilità – nella spontanea autodenuncia, secondo i cavillosi dettami dell’art. 323-ter Cp⁷.

Trattandosi, quelle appena evocate, di azioni normative eterogenee, non solo nei contenuti, ma anche – pare – nelle rispettive genesi ideologiche, già si comprende come la diretta proporzionalità tra acutizzazione repressiva ed estensione delle forme di non punibilità rappresenti un dato non riconducibile a un humus politico-criminale unitario; in ogni caso, a seguito della rapida disamina appena effettuata, ciò che preme evidenziare non è tanto la complessità del fenomeno, quanto piuttosto l’esistenza fattuale dello stesso.

Insomma, quale che ne sia la sottesa cultura giuridica, per il momento, appare sufficiente constatare come, nella produzione legislativa degli ultimi anni, sia effettivamente osservabile una correlazione tra istituti deflativo-clemenziali e recrudescenza penale.

⁵ Non a caso, la dottrina più attenta ha stigmatizzato la distonia della superfetazione di simili ipotesi teoricamente bagatellari rispetto «a una disposizione, qual è l’art. 2621 c.c., che richiede la “rilevanza” della falsa rappresentazione della realtà quale elemento tipico ai fini dell’integrazione della fattispecie tipica», aggiungendo, peraltro, che: «rivitalizzare il profilo dell’entità del danno prodotto alla società, ai soci o ai creditori, quale strumento di valutazione prevalente per il riconoscimento della causa di non punibilità, va in chiara controtendenza rispetto al generale assetto di tutela fornito dalla novella del 2015 secondo la quale gli artt. 2621 e 2621-bis hanno mera natura di reati di pericolo concreto. Una tale formulazione confligge, in definitiva, con l’evidente difficoltà di provare in sede processuale la tenuità del fatto se si è già arrivati al punto di cagionar un danno» (così, E. Mezzetti, *La ricomposizione disarticolata del falso in bilancio*, in www.lalegislazionepenale.eu, 11.1.2016, 17).

⁶ La logica ambivalente sottesa a tale inasprimento sanzionatorio è stata messa in luce da F. Palazzo, *La Riforma penale alza il tiro?*, in *DPenCont* 2016, 55, il quale ha osservato come una simile risposta legislativa lasciasse «intravedere una politica sanzionatoria non commendevole, con la quale il legislatore si guadagna il consenso popolar-mediatico mediante la forte minaccia carceraria contro le forme di criminalità di maggiore allarme sociale, lasciando poi al giudice e a quello di sorveglianza in particolare l’esercizio della discrezionalità in chiave di attenuazione della risposta sanzionatoria e, in particolare, di gestione del prevedibile futuro sovraffollamento carcerario mediante le misure alternative».

⁷ A dimostrazione della sua latente illiberalità, questo invito alla collaborazione si converte subito, non appena intervenga l’eventuale condanna, da apparente promessa in minaccia, con l’esclusione del ‘corrotto irredimibile’ dai benefici penitenziari; un sistema le cui frizioni con i principi costituzionali sono state stigmatizzate da D. Pulitanò, *Tempeste sul penale. Spazzacorrotti e altro*, in *DPenCont* 2019, 237 ss.

Del resto, il successo di questa tecnica di legiferazione appare coerente con la natura composita delle attuali maggioranze parlamentari; infatti, il *carrot and stick approach* sembrerebbe possedere tutte le credenziali per rivelarsi un efficace strumento di risoluzione delle impasse tipiche di governi non ‘monocolore’: combinando sanzione e non-sanzone all’interno del medesimo provvedimento, se il dilagante movimento “giustizialista” potrà sventolare il vessillo del proprio inflessibile rigore contro i ‘delinquenti’, le frange “garantiste”, a loro volta, avranno modo di sottolineare, perlomeno, l’introduzione (o l’estensione) dell’istituto premiale di turno⁸.

Ora, mentre il giudizio circa l’opportunità politica di un simile approccio esula da un’analisi di tipo penalistico, appare doveroso, invece, dopo aver preso atto dell’esistenza dello stesso, scandagliarne le possibili ricadute applicative; in particolare, si tenterà di richiamare l’attenzione su uno degli aspetti più insidiosi dell’associazione tra aggravamenti sanzionatori e sviluppo di nuove forme di non-punizione, quello, cioè, della facilità con cui, da tale fenomeno, possano derivare, al primo ‘incidente di percorso’, conseguenze *in malam partem*.

Infatti, laddove, per l’emersione di una qualunque criticità ermeneutica, l’effettività dei meccanismi premiali di volta in volta introdotti risultasse depotenziata e della più ampia disciplina di cui facevano parte residuasse, dunque, soltanto la porzione repressiva, si potrebbe assistere a una surrettizia trasformazione delle disposizioni di favore in norme, di fatto, sfavorevoli, poiché di mera legittimazione delle previsioni peggiorative disposte in parallelo alle medesime.

In altre parole, se, come osservava Bricola a proposito delle fattispecie premiali⁹, è vero che «in tanto il “ponte d’oro” può operare in funzione di incoraggiamento (e di prevenzione) in quanto i presupposti del “premio” siano stagliati esattamente dalla norma», occorre chiedersi cosa accada ogniqualvolta tale buona regola non sia rispettata e, parallelamente, la concessione del “premio” rappresenti l’unica forma di bilanciamento rispetto a un più complesso intervento punitivo.

Ebbene, con gli esempi che si forniranno subito appresso, afferenti a due novelle anch’esse caratterizzate dall’associazione tra forme di sanzione e di corrispettiva non-sanzone, ovverosia la riforma dei reati fiscali del 2019 e la regolamentazione degli obblighi di comunicazione in merito alle informazioni di carattere non finanziario (introdotta *ex novo* nel 2016, a seguito del recepimento della dir. 2014/95/UE), si esamineranno i risvolti pratici, da un lato, del *vulnus* che, per un grave difetto di coordinamento, ha subito l’operatività dell’istituto deflattivo di cui all’art. 13 d. lgs.

⁸ In effetti, posto che l’alternativa a quest’ultimo metodo, cioè l’elaborazione di soluzioni moderate nelle quali sintetizzare il sano dialogo tra forze e idee contrapposte, rappresenta un’attività assai faticosa e che, il più delle volte, finisce per scontentare tutte le parti, ben si comprendono le ragioni per cui l’attuale classe politica, abituata a monitorare il proprio consenso principalmente in base al numero di *retweet* degli slogan dei rispettivi leader, tenda a preferire la soluzione più rapidamente monetizzabile in termini elettorali.

⁹ Il richiamo è a F. Bricola, *Funzione promozionale, tecnica premiale e diritto penale*, in *QuestCrim* 1981, 445 ss.

10.3.2000 n. 74, dall'altro, dell'estrema restrittività dei presupposti della speciale causa di esenzione dai doveri di ostensione in materia non finanziaria, enucleata ai sensi dell'art. 3 co. 8 d. lgs. 30.12.2016 n. 254.

Segnatamente, si tenterà di mettere in luce come – rimanendo alla metafora del “ponte d'oro” – in presenza di ponti dalle fragili fondamenta, oppure troppo stretti, possa venirsi a determinare un paradossale mutamento *in malam partem* di disposizioni astrattamente concepite con funzione premiale.

2. Come appena anticipato, anche nel primo oggetto dell'analisi che si intende condurre – cioè la riforma della disciplina penale in materia tributaria, attuata con l'art. 39 d.l. 26.10.2019 n. 124 – sembrerebbero rinvenirsi ampie tracce dell'approccio legislativo per cui a un peggioramento sanzionatorio sia sempre opportuno accompagnare una qualche misura di tipo clemenziale.

Infatti, considerando che il testo originario della predetta disposizione aveva natura esclusivamente afflittiva¹⁰, l'estensione postuma, in sede di legge di conversione, del raggio applicativo della causa di non punibilità di cui all'art. 13 co. 2 d. lgs. 74/2000 parrebbe appunto rappresentare una sorta di riflesso condizionato di tale logica politico-criminale: pur a fronte dell'eccessiva severità della riforma, il legislatore decide di non tornare sui propri passi, magari cercando di riequilibrarne l'asprezza, ma, all'uopo, ritiene sufficiente, per sopire eventuali critiche, aumentare ulteriormente la portata dell'unica valvola di sfogo del sistema, il ravvedimento operoso.

Tuttavia, come si tenterà di dimostrare, proprio l'intervento del 2019 sembrerebbe avere ridotto in buona misura – sia pure, forse, inavvertitamente – l'efficacia del summenzionato strumento di *tax compliance* in materia penale, con la conseguenza che, lungi dal controbilanciare la severità della riforma, la predetta modifica “di favore”, intervenendo su una norma che, nel frattempo, veniva privata *aliunde* delle sue originarie capacità applicative, avrebbe finito soltanto per legittimare l'operato repressivo del legislatore.

Ora, innanzitutto, per comprendere come sia stato possibile che una riforma, con cui si voleva ampliare l'istituto di cui all'art. 13 d. lgs. 74/2000, lo abbia poi, nei fatti, depotenziato, non si può prescindere da un generale inquadramento dello stesso, tanto più in ragione della complessità di tale causa di non punibilità già solo da un punto di vista normativo, considerando che, alla sua attuale codificazione, si è giunti

¹⁰ Per la rassegna dei vari aumenti di pena disposti a seguito della conversione del suddetto decreto-legge nella l. 19.12.2019 n. 157, cfr. S. Finocchiaro, *In vigore la “riforma fiscale”: osservazioni a prima lettura della legge 157/2019 in materia di reati tributari, confisca allargata e responsabilità degli enti*, in www.sistemapenale.it, 7.1.2020; tale sistematico incremento sanzionatorio è stato oggetto, altresì, di una specifica analisi di A. Perini, *Brevi note sui profili penali tributari del d.l. n. 124/2019*, in www.sistemapenale.it, 3.12.2019, 7 ss.

attraverso ben tre modifiche legislative (peraltro tutte intervenute nell'ultimo decennio).

In particolare, nella sua versione originaria, detta disposizione prevedeva una mera circostanza attenuante a effetto speciale, applicabile *ex lege* ai delitti del d. lgs. 74/2000, laddove il reo avesse provveduto al pagamento dei debiti tributari e delle connesse sanzioni amministrative prima dell'apertura del dibattimento; pagamento che, con l'approvazione del d.l. 13.8.2011 n. 138, è divenuto, altresì, condizione di accesso al rito del patteggiamento.

A questo iniziale, timido, segno di attenzione nei confronti della tematica, è seguito il ben più incisivo d. lgs. 24.9.2015 n. 158, che ha simbolicamente relegato la predetta attenuante nell'art. 13-bis d. lgs. 74/2000, introducendo, in suo luogo, l'attuale causa di non punibilità, come principale ricompensa per la (più o meno spontanea) estinzione dei debiti tributari da parte del contribuente; in tal modo, si intendeva realizzare, anche sul fronte penale, quel "cambiamento di verso" nei rapporti tra Erario e cittadini enfaticamente inaugurato, sotto l'insegna della *tax compliance*, con la sostanziale rivisitazione della disciplina fiscale del ravvedimento operoso mediante la legge di stabilità per il 2015¹¹.

Scendendo nei dettagli operativi, ai sensi del ridisegnato art. 13 d. lgs. 74/2000, l'effetto di impunità derivante dall'estinzione del debito erariale è inserito all'interno di due distinte cornici temporali: in relazione ai reati di omesso versamento e indebita compensazione, la non-punibilità può essere riconosciuta fintantoché non sia aperto il dibattimento¹²; mentre, per le più gravi ipotesi dichiarative (originariamente costituite dai soli delitti di infedele e omessa dichiarazione), detto beneficio dovrebbe escludersi ogniqualvolta «l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali».

Ciò posto, gli aspetti dell'istituto che sembrano maggiormente illuminarne la *ratio* parrebbero essere, da un lato, l'assenza di poteri valutativi del giudice in ordine

¹¹ Segnatamente, alla pagina 51 della relazione illustrativa di tale provvedimento, si leggeva che: «La predetta disciplina, ai soli fini dei tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, viene radicalmente modificata con l'introduzione di significative modifiche all'istituto del ravvedimento di cui all'articolo 13 d. lgs. 18.12.1997 n. 472. In particolare, sono proprio le modifiche a tale istituto a costituire un forte indicatore della volontà del Legislatore di "cambiare verso". L'ottica del controllo tradizionale, contrapposto al momento dichiarativo del contribuente segna il passo verso un approccio nuovo dove il controllo, elemento comunque presente per conseguire maggiori livelli di fedeltà fiscale e recuperare risorse spesso fraudolentemente sottratte allo Stato e ai cittadini rispettosi degli obblighi fiscali, costituisce un momento eventuale al quale l'Amministrazione auspica di poter rinunciare impegnandosi nel fornire al contribuente, in trasparenza, elementi utili per un approccio maturo di lealtà nei confronti del fisco»; per un commento attento proprio alle implicazioni del tentativo del legislatore del 2015 di mutare il rapporto tra Fisco e contribuente, cfr. D. Conte, *Il gene mutante del ravvedimento operoso ed i suoi effetti sul nuovo modello di attuazione del prelievo*, in *RivDirTrib* 2015, 443 ss.

¹² Peraltro, qualora il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, detto termine sarà prorogabile dal giudice per un massimo di sei mesi; il medesimo trattamento è valido, altresì, ai fini dell'applicabilità della circostanza attenuante.

all'*an* della relativa applicazione, dall'altro, il grado di spontaneità della condotta riparatoria del reo, che, almeno sulla carta, dovrebbe essere di intensità proporzionale alla gravità del reato tributario commesso.

Ebbene, con riguardo al completo automatismo dell'effetto di impunità a seguito della regolarizzazione della posizione tributaria del contribuente – che, dunque, non lascia alcuno spazio di manovra per valutazioni giudiziali circa sue eventuali esigenze rieducative – è stato osservato che il disinteresse legislativo in ordine alla meritevolezza soggettiva del reo consentirebbe di individuare nell'art. 13 d. lgs. 74/2000 «una pura e semplice monetizzazione della responsabilità, del tutto afinalistica rispetto agli scopi tipici del diritto penale, preventivi o anche solo retributivi»¹³.

Un'opzione legislativa, questa, che sembra emergere tanto più avendo riguardo ai limiti temporali della possibile estinzione – anche previa 'pubblica sollecitazione' – delle fattispecie di omesso versamento e indebita compensazione¹⁴, ma che non è stata confermata con riferimento alle ipotesi più gravi, per le quali, invece, si è congegnato un trattamento ben diverso; in relazione a queste ultime, infatti, la concessione del beneficio risulta subordinata, almeno sulla carta, a un ravvedimento effettivamente spontaneo del contribuente infedele.

Eppure, sembra piuttosto ingenuo pensare che un individuo, dopo aver posto in essere delle condotte caratterizzate da un così elevato indice di fraudolenza, possa venire accecato sulla via della *tax compliance* e, in preda a rimorsi di coscienza, riparare alle sue colpe; appare ben più verosimile, invece, che, specie in scenari a elevata devianza criminale, la decisione di regolarizzare la propria posizione erariale

¹³ Così, F. Consulich, *Il diritto di Cesare. Lo stato del diritto penale tributario al volgere del decennio*, in *RIDPP* 2020, 1389; un'analisi, questa, che sembra trovare conferme, altresì, nella facoltà concessa all'evasore di beneficiare della non punibilità un numero di volte astrattamente illimitato, posto che, a differenza di quanto era stato previsto in relazione alla disciplina della *voluntary disclosure*, il ravvedimento operoso può riguardare anche singoli periodi di imposta, senza bisogno di sanare l'intera posizione contributiva in un'unica soluzione (per un approfondimento sui riflessi penali delle differenze tra le due discipline tributarie in questione, cfr. V. Mastroiacovo, *Riflessi penali delle definizioni consensuali tributarie e riflessi fiscali delle definizioni bonarie delle vertenze penali*, in *RivDirTrib* 2015, 143 ss.).

¹⁴ Naturalmente, la valutazione politica di una scelta così sbilanciata in favore della monetizzazione dei principali reati tributari non spetta all'interprete, il quale può solo limitarsi a osservare come una simile soluzione, dettata dall'evidente urgenza di 'far cassa', rischi di rivelarsi controproducente nel lungo periodo, alla luce dei probabili effetti criminogeni di uno strumento di mero baratto, che, in quanto tale, svisciva il disvalore degli illeciti penali cui si rivolge; assai efficaci sul punto, le osservazioni critiche di F. Mucciarelli, *Le dichiarazioni fraudolente: fattispecie da ripensare?*, in *DPenCont* 2020, 146 s., nonché, nuovamente, quelle di F. Consulich, *op. cit.*, 1390, il quale rileva che: «il baratto tra cittadino e Stato, quanto al diritto penale, determina una pulsione criminogena, poiché è ovvio che la possibilità di chiudere la propria posizione giudiziaria attraverso il pagamento di una somma pecuniaria, genera un incentivo a commettere il reato, poiché, nel *worst case scenario*, vale a dire quello dell'attivazione di un procedimento penale, il contribuente potrà neutralizzare ogni conseguenza pagando quanto già prima era dovuto, con l'aggiunta di una maggiorazione economica».

dipenderà esclusivamente dalla percezione, da parte dell'evasore, delle prime 'informali' avvisaglie di accertamenti fiscali¹⁵.

Al ricorrere di simili circostanze, tuttavia, risulterà altrettanto probabile che ai delitti tributari dichiarativi si sia accompagnata anche la commissione di tutta una serie di "reati-satellite", nei cui confronti, però, l'art. 13 d. lgs. 74/2000 non troverebbe applicazione: il riferimento è soprattutto all'autoriciclaggio, nonché all'emissione di fatture per operazioni inesistenti¹⁶; con la conseguenza che, quand'anche venuto a conoscenza di incipienti controlli tributari, un "evasore totale" difficilmente preferirà palesarsi *vis-à-vis* all'Agenzia delle Entrate, con il concreto rischio di autodenunciarsi per reati connotati, spesso, da maggiore afflittività rispetto a quelli che si aspirava evitare.

Il concorso di tali osservazioni induce a ritenere che il requisito della spontaneità della regolarizzazione fiscale non sia stato pensato per contesti criminali *tout court* o nei quali, comunque, il soggetto passivo d'imposta, occupandosi in prima persona delle dichiarazioni tributarie, non abbia alcun interesse a dotarsi di procedure di controllo indipendenti; del resto, se davvero fosse stato ideato per situazioni come queste, il collegamento tra ravvedimento 'morale' e 'materiale', rivelandosi di scarsa utilità in ottica specialpreventiva, finirebbe semplicemente per rinnegare le istanze di monetizzazione e deflazione processuale sottese alla novella del 2015¹⁷.

Discorso diverso, invece, potrebbe valere in una logica di *tax compliance* d'impresa, ove le funzioni di controllo interno si interpongono nel rapporto tra soggetto (persona giuridica) contribuente e soggetto (persona fisica) dichiarante, cosicché, qualora fossero individuati comportamenti infedeli da parte del secondo, anzitempo rispetto a eventuali accertamenti amministrativi, il primo dei predetti attori fiscali dovrebbe essere indotto a porvi rimedio *sua sponte*, senza quindi necessariamente transitare per fantomatiche redenzioni spirituali.

Esemplificando, si pensi a una società di grandi dimensioni coinvolta dal suo direttore finanziario in una serie di operazioni illecite finalizzate alla riduzione del

¹⁵ Tale rischio è stato paventato, in particolare, da F. Mucciarelli, *op. cit.*, 147.

¹⁶ Ciò, in quanto, nonostante la deroga alla disciplina codicistica del concorso di persone costituita dall'art. 9 d. lgs. 74/2000, la giurisprudenza di legittimità è pacifica nello stabilire che: «Ciò che l'art. 9, citato, intende evitare non è, in sé, la "doppia" punibilità della medesima persona fisica per la gestione delle medesime fatture, ma la punibilità della medesima persona una volta a titolo diretto per la propria condotta di utilizzazione delle fatture per operazioni inesistenti e una seconda volta per concorso morale nella diversa e autonoma condotta posta in essere dall'emittente con cui ha preso accordi. Deve, dunque, affermarsi il principio che la disposizione prevista dall'art. 9 d. lgs. n. 74 del 2000, contenente una deroga alla regola generale fissata dall'art. 110 c.p. in tema di concorso di persone nel reato, esclude la rilevanza penale del concorso dell'utilizzatore nelle condotte del diverso soggetto emittente, ma non trova applicazione quando la medesima persona proceda in proprio sia all'emissione delle fatture per operazioni inesistenti sia alla loro successiva utilizzazione» (così, *ex plurimis*, Cass. 21.5.2012 n. 19247, in *CorrTrib* 2012, 1929); i possibili cortocircuiti derivanti da tale orientamento sono stati messi in luce, con riguardo alla disciplina della *voluntary disclosure*, da A. Ingrassia, *I tre volti della voluntary disclosure: causa di non punibilità, autodenuncia e fonte autonoma di responsabilità penale*, in *Società* 2017, 498 s.

¹⁷ Ancora una volta, il rilievo è di F. Consulich, *op. cit.*, 1388 s.

carico d'imposta: ebbene, nel caso in cui di simili pratiche, prima delle autorità di controllo, dovesse avvedersi l'*internal audit*, sarebbe proprio l'assenza di una causa di non punibilità a rischiare di produrre effetti criminogeni; infatti, pur di scongiurare il pericolo di pregiudizi per l'ente derivanti dall'instaurazione di un procedimento penale, le relative strutture interne potrebbero preferire 'chiudere un occhio', mentre, con la certezza di non far incorrere il proprio datore di lavoro in conseguenze *ex criminis*, queste ultime verrebbero private di buona parte delle possibili remore verso la pubblica denuncia dell'evasione.

In sintesi, dunque, l'ipotesi premiale in questione, per come congegnata dal legislatore del 2015, sembrerebbe rispondere a due istanze politico-criminali distinte: con riguardo alle fattispecie di omesso versamento e indebita compensazione, la logica è quella di un puro e semplice baratto tra la sanzione criminale e quella amministrativa, con positive esternalità in termini – perlomeno – di deflazione processuale; diversamente, in relazione ai più gravi delitti tributari, il requisito della spontaneità lascerebbe intendere che la giustificazione per cui si è ritenuto opportuno includere nel fuoco applicativo dell'art. 13 d. lgs. 74/2000 anche simili fattispecie sia stata quella di favorire la *tax compliance* in contesti di lecita attività imprenditoriale.

Di fronte a un quadro del genere, allora, sembrerebbe quasi inevitabile descrivere l'ulteriore estensione della causa di non punibilità, operata dal legislatore del 2019 anche verso le fattispecie di dichiarazione fraudolenta, come il passo definitivo nella direzione appena indicata, tanto più che tale modifica si iscrive all'interno di un panorama normativo in cui, con l'inclusione dei più gravi delitti tributari nel novero dei reati-presupposto della responsabilità degli enti ai sensi del d. lgs. 8.6.2001 n. 231, l'impiego della leva penale per implementare la collaborazione fiscale in ambito aziendale sembrava avere raggiunto una sorta di climax¹⁸.

Insomma, a prima vista, quello sopra tratteggiato potrebbe apparire alla stregua di un sistema magari sproporzionato in termini sanzionatori, ma che, però, facendo perno sul ravvedimento operoso, è stato comunque in grado di raggiungere un punto di accettabile equilibrio; senonché, come si vedrà subito appresso, a causa di un problema eminentemente tecnico, la riforma del 2019 sembrerebbe avere 'inceppato'

¹⁸ Si richiami, in proposito, l'osservazione di A. Gullo, *Presentazione degli Atti del Webinar "Tax Compliance, responsabilità degli enti e reati tributari. Una riflessione alla luce della legge n. 157/2019"*, in *SistPen* 2020, 125, secondo il quale: «Sembra dunque che la riforma di cui alla l. 157/2019 approdi su un terreno fertile nel quale risulta essere presente la cultura della compliance insieme alla consapevolezza dell'importanza e della fruttuosità della partnership pubblico-privato; peraltro, bisogna constatare come il legislatore tenda oramai con costanza a promuovere l'approccio proattivo delle imprese nella gestione dei diversi rischi con cui sono chiamate a confrontarsi, come dimostra, tra le altre, la recente riforma di cui al Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza con l'introduzione dell'obbligo per l'imprenditore e per le società di istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, così sancendo in maniera generalizzata la centralità del *risk management*».

il delicato ingranaggio dell'art. 13 d. lgs. 74/2000, con il concreto rischio di far collassare su se stesso – al venir meno del suo architrave – l'intero edificio normativo.

2.1. Il cortocircuito cui si è appena fatto cenno deriverebbe, in particolare, dall'inspiegabile (?) mancato coordinamento tra la disciplina dell'art. 13 d. lgs. 74/2000 e quella della responsabilità da reato per gli enti, come se il legislatore del 2019 non si fosse avveduto dello sbarramento da quest'ultima frapposto all'operatività dello strumento deflativo in esame; occorre ricordare, infatti, che, ai sensi dall'art. 8 co. 1 lett. *b* d. lgs. 231/2001, «la responsabilità dell'ente sussiste anche quando il reato si estingue per una causa diversa dall'amnistia», con conseguente irrilevanza per la persona giuridica dell'eventuale riconoscimento della “non-punibilità da ravvedimento operoso” nei confronti della persona fisica.

Ebbene, se la scelta di garantire l'impunità a seguito della spontanea riparazione dei danni erariali derivanti dalla commissione dei più gravi reati tributari appariva giustificabile – per quanto precedentemente detto – al solo fine di ‘tranquillizzare’ le funzioni interne delle imprese in ordine all'assenza di conseguenze penali a fronte di un'eventuale autodenuncia al Fisco, è evidente come tale obiettivo rischi di essere vanificato dal permanere, in ipotesi del genere, delle “sanzioni 231”¹⁹; anzi, essendo una simile minaccia per certi versi più temibile per le società rispetto a quella rappresentata dall'apparato repressivo del diritto penale “classico”, ciò potrebbe addirittura accentuare gli effetti criminogeni paventati nel precedente paragrafo²⁰.

Inoltre, al cadere della sua originaria finalità di promozione della *tax compliance*, sembra cadere pure ogni possibilità di proteggere la *ratio* della causa di non punibilità dinanzi alle cennate critiche dottrinali di incoerenza e/o inutilità; appare, invero, difficilmente difendibile un istituto che, a livello simbolico, svislisce la gravità persino di delitti fiscali ad alto tasso di fraudolenza come quelli di cui agli artt. 2 e 3 d. lgs. 74/2000, senza, tuttavia, possedere, di converso, alcuna significativa

¹⁹ Per cercare di rimediare a tale paradossale situazione erano stati immediatamente suggeriti alcuni possibili correttivi: cfr., in particolare, le proposte formulate da R. Bartoli, *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, in *SistPen* 2020, 220, secondo cui: «Da un lato, si può operare su un piano interpretativo, affermando che l'art. 8, co. 1, lett. *b*, d. lgs. n. 231/2001, non opera rispetto alla causa di non punibilità dei reati tributari. [...] Dall'altro lato, si può prospettare una questione di legittimità costituzionale dell'art. 13 d. lgs. n. 74 del 2000, nella parte in cui non è applicabile agli enti responsabili ai sensi del d. lgs. 231/2001»; peraltro, tali osservazioni risultano di particolare interesse, altresì, nel più generale dibattito sorto intorno alla non-punibilità degli enti, la cui varietà e perdurante attualità è dimostrata da recenti contributi come quello di C. Piergallini, *Premialità e non punibilità nel sistema della responsabilità degli enti*, in *DPP* 2019, 531 ss.

²⁰ In questi termini, F. Consulich, *op. cit.*, 1396: «il pagamento del debito tributario di cui all'art. 13 del d. lgs. 74 del 2000 può generare finanche effetti *rebound* a carico della persona giuridica probabilmente non calcolati dal legislatore: se la persona fisica mira a beneficiare della non punibilità conseguente al ravvedimento (per i reati dichiarativi, l'adempimento deve precedere la conoscenza di ispezioni, verifiche e accertamenti da parte dell'autorità amministrativa o penale), di fatto finirà per ‘denunciare’ l'ente, con gli effetti disincentivanti alla collaborazione fiscale che si possono ben intuire, posto che solitamente la provvista per il pagamento proviene dalla persona giuridica».

incidenza sul piano pratico, risultando di ardua applicazione, tanto in contesti criminali *tout court*, quanto – alla luce dei rilievi appena compiuti – in panorami di tipo imprenditoriale²¹.

Reciso, dunque, il collegamento tra l'estensione della base applicativa dell'art. 13 d. lgs. 74/2000 e le istanze di incentivazione alla collaborazione fiscale, vale la pena chiedersi, *in limine* all'analisi, se tale modifica normativa non sia piuttosto da leggersi in combinato con previsioni della riforma del 2019 ulteriori rispetto a quelle dedicate alla responsabilità degli enti e, nello specifico, come dappriincipio ipotizzato, con l'indiscriminato innalzamento delle cornici edittali ivi stabilito.

In particolare, secondo tale prospettiva, il potenziamento della causa di non punibilità in questione rappresenterebbe l'altra faccia della suddetta recrudescenza sanzionatoria, tradendo, quindi, alla propria base, una vena prettamente repressiva; del resto, avendo pocanzi rilevato come la mancata previsione di un'ipotesi riparatoria per le persone giuridiche renda lo strumento di cui all'art. 13 d. lgs. 74/2000 quasi inutilizzabile rispetto alle più gravi fattispecie tributarie, la premura del legislatore di allargarne le maglie proprio *in parte qua* non potrebbe essere intesa se non come un intervento di pura facciata, il cui unico effetto concreto è stato quello di legittimare l'aumento delle pene che parallelamente si disponeva.

Ed ecco, allora, a dimostrazione della fragilità dei sistemi fondati sulla logica manichea “del bastone e della carota”, un primo esempio di come uno strumento astrattamente clemenziale, non appena venga privato della propria effettività (financo a causa di un banale difetto di coordinamento), rischi con essa di perdere pure ogni connotazione favorevole per il reo e, anzi, trasformandosi in un mero specchietto per le allodole al servizio di misure draconiane, possa finire per ostacolare, a livello politico, la ricerca di argini alternativi da frapporvi, con conseguenti esternalità *in malam partem*.

²¹ Sulle stesse posizioni sembrano pure collocarsi i due interventi di R. Bartoli, *Responsabilità degli enti e reati tributari*, cit., 219 ss., Id., *Ancora sulle incongruenze della recente riforma in tema di reati tributari e responsabilità dell'ente*, in *SistPen* 2020, 145 ss.

Occorre però rilevare anche la presenza di voci dottrinali che hanno ritenuto condivisibile la scelta di differenziare la disciplina della punibilità delle persone fisiche rispetto a quella riservata agli enti, sostenendo che «nel sistema delineato dal d. lgs. 231/2001 la premialità nei confronti dell'ente per le condotte adottate *post delictum* non consegue esclusivamente alla monetizzazione dell'offesa [...] ma coinvolge l'assetto organizzativo dell'ente» (così, F. D'Arcangelo, *La responsabilità da reato degli enti per i delitti tributari: sintonie e distonie del sistema*, in *SistPen* 2020, 173 s.); tuttavia, a tal proposito, si osservi come la considerazione secondo cui la mera riparazione delle conseguenze del reato non elida *ex se* la responsabilità degli enti dovrebbe valere tanto più per le persone fisiche: l'art. 13 d. lgs. 74/2000 rappresenta, infatti, una norma eccezionale, in deroga alla disciplina della punibilità prevista nel codice penale.

Quindi, la domanda da porsi non dovrebbe essere se il ravvedimento operoso neutralizzi, come tale, i presupposti applicativi del d. lgs. 231/2001, bensì – essendo pacifico che così non è – se sia o meno opportuno derogare anche alle ordinarie regole sulla punibilità degli enti mediante l'introduzione di un'ipotesi premiale *ad hoc* (quesito cui, per le già esposte ragioni, non si può che rispondere affermativamente).

3. L'approccio politico sin qui descritto sembra rinvenirsi, altresì, analizzando l'apparato normativo delle dichiarazioni non finanziarie, ove il legislatore europeo (seguito a ruota da quello nazionale), quasi a mo' di *excusatio* per avere gravato il tessuto imprenditoriale di una nuova serie di oneri che, al contrario delle apparenze, risultano assai intrusivi, ha previsto un'ipotesi di esenzione dai medesimi, la quale, tuttavia, parrebbe una mera clausola di stile, con finalità puramente simboliche; ora, sebbene tale regola (teoricamente di favore) sia priva di effetti diretti in termini di punibilità, si vedrà, dopo averne fornito un breve inquadramento, come, cionondimeno, essa abbia un notevole impatto penalistico, con esternalità negative oltretutto di estrema attualità, essendosi manifestate nella loro interezza solo alla luce dei più recenti orientamenti giurisprudenziali in tema di *market abuse*.

Ora, pur essendo argomento noto da tempo²², peraltro con dei prodromi legislativi non irrilevanti²³, la materia degli obblighi di comunicazione delle informazioni di carattere non finanziario è stata regolata in modo sistematico, sia a livello comunitario, che interno, solo nell'ultimo decennio; il riferimento, come già anticipato, è alla dir. 2014/95/UE, attuata in Italia con il d. lgs. 254/2016.

Anzitutto, giova osservare come detto ritardo regolamentativo non parrebbe legato alla sottovalutazione da parte delle istituzioni europee e nazionali dell'importanza di simile disciplina²⁴, bensì a una certa esitazione di queste ultime nell'implementazione delle politiche relative alla cosiddetta "responsabilità sociale delle imprese"²⁵, essendone palesi i costi attuativi per le aziende, con possibili ricadute negative – specie nel breve periodo – in termini di competitività.

²² Basti pensare come, già nel 2001, con la comunicazione della Commissione Europea COM(2001)366, meglio nota come "Libro verde", emanato con lo scopo di «promuovere un quadro europeo per la responsabilità sociale delle imprese», si osservasse – segnatamente, al punto 62 – che: «Anche se la decisione di assumere questa responsabilità sociale può venire solo dalle imprese, le altre parti interessate, in particolare i dipendenti, i consumatori e gli investitori, possono svolgere un ruolo decisivo – nel loro stesso interesse o in quello di altre parti interessate, in settori quali le condizioni di lavoro, l'ambiente o i diritti dell'uomo – invitando le imprese ad adottare prassi socialmente responsabili. Tutto ciò richiede una reale trasparenza sui risultati delle imprese nel settore sociale o in quello della tutela dell'ambiente».

²³ In particolare, a seguito dell'attuazione della dir. 2003/51/CE mediante il d. lgs. 2.2.2007 n. 32, era stato introdotto, ai sensi dell'art. 2428 co. 2 Cc, l'obbligo di pubblicare in bilancio, all'interno della relazione degli amministratori, «gli indicatori di risultato finanziari e, se del caso, quelli non finanziari pertinenti all'attività specifica della società, comprese le informazioni attinenti all'ambiente e al personale».

²⁴ A titolo di esempio, nel terzo considerando della stessa dir. 2014/95/UE, la comunicazione a livello imprenditoriale delle informazioni di carattere non finanziario è stata qualificata come «fondamentale per gestire la transizione verso un'economia sostenibile, coniugando redditività a lungo termine, giustizia sociale e protezione dell'ambiente».

²⁵ Concetto che, a pagina 7 della comunicazione della Commissione Europea, COM(2011)681, è stato definito come la «responsabilità delle imprese per il loro impatto sulla società», a fronte della quale «le imprese devono avere in atto un processo per integrare le questioni sociali, ambientali, etiche, i diritti umani e le sollecitazioni dei consumatori nelle loro operazioni commerciali e nella loro strategia di base in stretta collaborazione con i rispettivi interlocutori, con l'obiettivo di: fare tutto il possibile per creare un valore condiviso tra i loro proprietari/azionisti e gli altri loro soggetti interessati e la società in generale; identificare, prevenire e mitigare i loro possibili effetti avversi».

Del resto, risultando utopistico imporre un'immediata integrazione delle questioni sociali, ambientali, etiche e relative ai diritti umani nelle operazioni commerciali, è stata la stessa Commissione Europea a suggerire un approccio di *soft-law* per il raggiungimento di tale obiettivo, da realizzarsi, dunque, principalmente mediante la creazione di incentivi di mercato e la promozione della trasparenza²⁶; senonché, pure queste possibili vie non sembrano poi così agevoli: infatti, mentre la prima soluzione appare di evidente onerosità, *in primis*, per i *players* pubblici, nemmeno dovrebbero essere ignorate le conseguenze, in questo caso sui privati, della seconda metodica ipotizzata, posto che gli oneri di *disclosure* nei contesti imprenditoriali risultano invariabilmente densi di conseguenze multilivello, financo giungendo a impattare – come si vedrà – sul fronte penale.

In effetti, da queste insidie non parrebbe essere sfuggita neanche la disciplina delineata dalla dir. 2014/95/UE, la quale, pur con un'etichetta di *soft law* e con il motto del “*comply or explain*”, ha imposto agli Stati Membri di recepire un gravoso sistema di regole per le aziende coinvolte²⁷.

Scendendo nei dettagli, occorre anzitutto precisare che, dal punto di vista soggettivo, il d. lgs. 254/2016 è indirizzato soltanto a quegli enti che, avendo in media un numero di dipendenti superiore a 500, nonché registrando in contabilità uno stato patrimoniale ovvero dei ricavi netti per almeno, rispettivamente, 20 e 40 milioni di euro, ben possono essere definiti come “di interesse pubblico”.

Dette entità giuridiche, per mezzo dei propri amministratori, sono state onerate di presentare annualmente, a integrazione del bilancio, una “dichiarazione di carattere non finanziario” che, nella misura necessaria ad assicurare la comprensione delle relative attività aziendali e dell'impatto sociale da queste derivante, descriva, con riguardo ai temi «ambientali, sociali, attinenti al personale, al rispetto dei diritti umani e alla lotta contro la corruzione», i sistemi di *compliance* adottati, le politiche intraprese e i risultati raggiunti, nonché i principali rischi sottesi alla produzione²⁸.

²⁶ Tanto si legge a pagina 8 della comunicazione della Commissione Europea citata nella nota precedente: «Lo sviluppo della RSI dovrebbe essere guidato dalle imprese stesse. Le autorità pubbliche dovrebbero svolgere un ruolo di sostegno attraverso una combinazione intelligente di misure politiche volontarie e, ove necessario, di regolamentazione complementare, per esempio per promuovere la trasparenza, creare incentivi di mercato per il comportamento responsabile delle imprese e garantire la rendicontabilità aziendale».

²⁷ Per i primi commenti di tale disciplina, cfr. C. Del Prete, D. Ricci, *Comunicazione di informazioni di carattere non finanziario e di informazioni sulla diversità. D.lgs. n. 254/2016: introduzione alla disciplina e problematiche applicative*, in *RivDottComm* 2017, 509 ss.; L. Andriola, M. Jorizzo, *Il bilancio di esercizio e le informazioni non finanziarie “ambientali, sociali e sulla governance”: stato dell'arte in Europa*, in *A&S* 2017, 653 ss.; R. Guglielmetti, *La dichiarazione sulle informazioni non finanziarie: ruoli e responsabilità degli organi aziendali*, in *RivDottComm* 2018, 55 ss.

²⁸ Vista la genericità di simili ambiti informativi, ai sensi dell'art. 3 co. 2 d. lgs. 254/2016, è stato opportunamente precisato che, in merito ad essi, la dichiarazione di carattere non finanziario debba contenere «almeno informazioni riguardanti: a) l'utilizzo di risorse energetiche, distinguendo fra quelle prodotte da fonti rinnovabili e non rinnovabili, e l'impiego di risorse idriche; b) le emissioni di gas ad effetto serra e le emissioni inquinanti in atmosfera; c) l'impatto, ove possibile sulla base di ipotesi o scenari realistici anche a medio termine,

Dunque, essendosi limitato alla previsione di regole di mera trasparenza, il d. lgs. 254/2016 non ha imposto, almeno sulla carta, un concreto impegno su questi fronti; nondimeno, laddove gli enti di interesse pubblico non praticano politiche in materia, l'art. 3 co. 6 del cennato decreto dispone, in capo a questi ultimi, l'obbligo di fornire, all'interno della medesima dichiarazione, «le motivazioni di tale scelta, indicandone le ragioni in maniera chiara e articolata».

Ciò posto, sembra piuttosto improbabile che un'impresa di interesse pubblico – quindi inevitabilmente esposta a livello mediatico – decida di manifestare, per giunta in maniera “chiara e articolata”, le ragioni della propria indifferenza verso tematiche di così elevata sensibilità sociale, senza curarsi dei danni di immagine che da una simile decisione potrebbero derivare; con la conseguenza che, nel caso di specie, il metodo del “*comply or explain*” – simbolo *par excellence* degli approcci di *soft law* – lungi dal prospettare una mera facoltà per gli enti interessati, si trasforma, di fatto, in un preciso condizionamento delle strategie degli stessi verso le istanze della “responsabilità sociale”.

Peraltro, tale impulso di matrice autoritativa risulta tanto più concreto alla luce dell'incisivo sistema di controllo pubblico, affidato alla Consob²⁹ e munito di un non indifferente apparato sanzionatorio, sulla veridicità dei contenuti della dichiarazione in questione; insomma, se gli enti coinvolti dal d. lgs. 254/2016 vorranno evitare lo stigma sociale appena paventato, non potranno limitarsi a edulcorare, nella suddetta relazione, le attività svolte per il sociale, posto che eventuali esagerazioni autopromozionali rischierebbero di non rimanere senza conseguenze.

Più in particolare, ai sensi dell'art. 8 del cennato decreto, possono essere irrogate sanzioni amministrative fino a 100 mila euro per gli amministratori che omettano di depositare (o che depositino in maniera non conforme) la dichiarazione annuale, così come per i vari componenti degli organi di controllo interno ed esterno³⁰ che, non avvedendosi di simili mancanze, diano prova di non avere operato con sufficiente diligenza; inoltre, è prevista una sanzione fino a 150 mila euro per entrambe queste

sull'ambiente nonché sulla salute e la sicurezza, associato ai fattori di rischio di cui al comma 1, lettera c), o ad altri rilevanti fattori di rischio ambientale e sanitario; d) aspetti sociali e attinenti alla gestione del personale, incluse le azioni poste in essere per garantire la parità di genere, le misure volte ad attuare le convenzioni di organizzazioni internazionali e sovranazionali in materia, e le modalità con cui è realizzato il dialogo con le parti sociali; e) rispetto dei diritti umani, le misure adottate per prevenirne le violazioni, nonché le azioni poste in essere per impedire atteggiamenti ed azioni comunque discriminatori; f) lotta contro la corruzione sia attiva sia passiva, con indicazione degli strumenti a tal fine adottati».

²⁹ In particolare, al fine di eseguire tale attività di vigilanza, alla Consob sono stati assegnati i poteri di cui all'art. 115 co. 1 lett. a, b e c TultFin, oltre che la competenza per accertare e irrogare le connesse sanzioni amministrative.

³⁰ Nello specifico, il controllo interno è affidato al collegio sindacale, onerato di vigilare sull'osservanza delle disposizioni stabilite nel medesimo decreto e di riferirne nella relazione annuale all'assemblea; mentre, quello esterno è demandato al revisore legale dei conti, il quale dovrà verificare l'avvenuta predisposizione da parte degli amministratori della dichiarazione non finanziaria, per poi attestare la conformità delle informazioni ivi riportate.

categorie di soggetti, quando detta relazione «contiene fatti materiali rilevanti non rispondenti al vero ovvero omette fatti materiali rilevanti la cui informazione è prevista ai sensi degli articoli 3 e 4 del presente decreto», e ciò – come pure è stato esplicitato positivamente – sempre che tale fatto non costituisca reato.

Ora, rinviando al successivo paragrafo l'analisi delle ripercussioni di quest'ultimo (neanche troppo) velato richiamo all'applicabilità delle ipotesi di false comunicazioni sociali con riguardo alle dichiarazioni non finanziarie, quello che, invece, preme subito sottolineare è come la disciplina appena sintetizzata consti di una serie di oneri di non poco momento per gli enti a essa assoggettati.

Tale osservazione, in effetti, è particolarmente significativa per la tesi che si sta sostenendo; invero, anche in questo caso, dinanzi a una normativa di rigore, perlomeno in termini di intrusività sulle libere politiche d'impresa, parrebbe essere scattato quell'involontario meccanismo per il quale il legislatore, persino quello europeo, piuttosto che rimettere in discussione la portata del proprio intervento, preferisce introdurre delle mere disposizioni di tipo compensativo, ritenendo, così, di evitare possibili obiezioni circa l'eccessiva pervasività dello stesso.

In particolare, tanto sembrerebbe essere accaduto con riguardo alla speciale procedura di esenzione di alcuni obblighi informativi di carattere non finanziario, introdotta ai sensi dell'art. 3 co. 8 d. lgs. 254/2016³¹; con tale disciplina, infatti, si è delineato uno strumento che, con ogni evidenza, parrebbe essere stato congegnato appositamente per renderne sostanzialmente inattuabile la relativa utilizzabilità, cosicché non si vede come se ne potrebbe spiegare la relativa *ratio* all'infuori della logica politica appena descritta.

Del resto, a giudicare dalla stessa formulazione letterale della disposizione, non sembra che ci si sia particolarmente curati di dissimulare l'assoluta esiguità delle sue concrete *chances applicative*: «Fermi restando gli obblighi discendenti dalla ammissione o dalla richiesta di ammissione di valori mobiliari alla negoziazione in un mercato regolamentato, previa deliberazione motivata dell'organo di amministrazione, sentito l'organo di controllo, nella dichiarazione di carattere non finanziario possono essere omesse, in casi eccezionali, le informazioni concernenti sviluppi imminenti ed operazioni in corso di negoziazione, qualora la loro divulgazione possa compromettere gravemente la posizione commerciale

³¹ Procedura che, naturalmente, ricalca in tutto quella prevista nell'omologa disposizione della direttiva: «Gli Stati membri possono consentire l'omissione di informazioni concernenti gli sviluppi imminenti o le questioni oggetto di negoziazione in casi eccezionali in cui, secondo il parere debitamente giustificato dei membri degli organi di amministrazione, gestione e controllo che operano nell'ambito delle competenze a essi attribuite dal diritto nazionale e ne sono collettivamente responsabili, la divulgazione di tali informazioni potrebbe compromettere gravemente la posizione commerciale dell'impresa, purché tale omissione non pregiudichi la comprensione corretta ed equilibrata dell'andamento dell'impresa, dei suoi risultati e della sua situazione nonché dell'impatto della sua attività».

dell'impresa. Qualora si avvalga di questa facoltà, l'ente di interesse pubblico ne fa menzione nella dichiarazione non finanziaria con esplicito rimando al presente comma. L'omissione non è comunque consentita quando ciò possa pregiudicare una comprensione corretta ed equilibrata dell'andamento dell'impresa, dei suoi risultati e della sua situazione, nonché degli impatti prodotti dalla sua attività in relazione agli ambiti di cui al comma 1».

Ebbene, al di là della pesantezza della procedura interna necessaria a beneficiare dell'esenzione (peraltro rispecchiata da una certa ridondanza lessicale³²), già nei primi commenti al cennato decreto, si segnalava la peculiarità di avere limitato le informazioni secretabili solo a quelle “concernenti sviluppi imminenti e operazioni in corso di negoziazione”; segnatamente, atteso che «gli obblighi informativi in esame costituiscono una forma di rendicontazione di fatti o eventi avvenuti fino alla data di chiusura dell'esercizio», è stato fatto osservare come, quindi, appaia «difficile ipotizzare un obbligo di fornire informazioni nella dichiarazione non finanziaria relative a sviluppi imminenti e operazioni in corso di negoziazione»³³.

Ma è l'inciso finale della norma l'elemento che più di ogni altro sembra sterilizzare l'operatività del rimedio ivi predisposto; infatti, visto che, già di per sé, nella relazione annuale non deve essere contenuta ogni informazione di carattere non finanziario circa l'attività aziendale, ma – come detto – solo quelle necessarie ad assicurarne una complessiva percezione, appare quantomai improbabile che una notizia fondamentale per cogliere, in generale, l'operato dell'ente e la cui divulgazione rischi addirittura di comprometterne gravemente la posizione commerciale, possa, allo stesso tempo, non pregiudicare, se omessa, la “comprensione corretta ed equilibrata dell'andamento dell'impresa”.

Insomma, se da un lato la procedura di esenzione potrà essere attivata solo in presenza di fatti di proporzioni all'evidenza eccezionali, dall'altro, si pretende che la mancata rivelazione degli stessi non rechi alcun pregiudizio a un'equilibrata valutazione dell'attività dell'ente, pena l'applicazione delle sanzioni amministrative di cui sopra, se non peggio, laddove una simile valutazione *ex ante* degli amministratori non convincesse, *ex post*, i pubblici controllori; ebbene, non occorrono particolari doti profetiche per rendersi conto di come una norma siffatta sia destinata a non avere alcuna reale incidenza nella pratica.

Pertanto, quest'ultima disposizione, a fronte della sua intrinseca inoperatività, si rivela essere – tornando all'osservazione iniziale – una mera clausola di stile, che, in quanto tale, sortisce come unico effetto quello di legittimare il *corpus* normativo nel

³² Basti pensare ai tautologici riferimenti tanto ai “casi eccezionali”, quanto al restar fermo degli “obblighi discendenti dalla ammissione o dalla richiesta di ammissione di valori mobiliari alla negoziazione in un mercato regolamentato”.

³³ Così, a pagina 29 della circolare Assonime 12.6.2017 n. 13.

quale la stessa è stata inserita; in definitiva, da questa analisi, al pari di quella condotta con riguardo alla causa di non punibilità di cui all'art. 13 d. lgs. 74/2000, si desume come un istituto astrattamente favorevole, ma concretamente ineffettivo, possa finire per produrre soltanto esternalità negative nei confronti dei consociati.

A ben vedere, tuttavia, non appena si cali nella realtà penalistica la suddetta forma di esenzione, parrebbe emergere un'ulteriore e più insidiosa caratteristica *in malam partem*, dovuta al fatto che l'inefficacia di tale meccanismo, a differenza di quello penal-tributario, non è dipesa da un evento legislativo postumo, bensì deriverebbe direttamente dalla sua stessa originaria formulazione positiva.

In effetti, questa diversità genetica non appare irrilevante, posto che, mentre nulla vieterebbe che l'incongruenza conseguente al difetto operativo denunciato a proposito del ravvedimento operoso possa venire emendata a livello ermeneutico³⁴, tanto non sembrerebbe prospettabile, almeno non con altrettanta facilità, pure in relazione alla disciplina delle dichiarazioni non finanziarie, a fronte dell'espresso sbarramento legislativo costituito dall'ultima parte dell'art. 3 co. 8 d. lgs. 254/2016; un'eventualità, quest'ultima, che, peraltro, alla luce delle più recenti evoluzioni giurisprudenziali, risulta quanto mai attuale.

Infatti, dopo avere preliminarmente approfondito i riflessi del decreto appena menzionato nell'ordinamento penale, si evidenzierà come proprio le strettoie della procedura di esenzione ivi prevista rischiano di ostacolare la spendibilità, *in subiecta materia*, delle aperture pretorie – culminate, da ultimo, nella sent. 84/2021 della Corte costituzionale – sul tema del diritto al silenzio rispetto agli obblighi di collaborazione con la Consob.

3.1. Ciò posto, appare anzitutto opportuno osservare come il tema del rilievo penalistico della regolamentazione introdotta con il d. lgs. 254/2016, pur in attesa delle prime pronunce di legittimità in merito, sia stato comunque oggetto di attenzione da parte della dottrina³⁵; in particolare, l'analisi scientifica, influenzata dalla già menzionata clausola di riserva dell'illecito amministrativo, nonché da alcune opinioni pubblicamente espresse in area Consob³⁶, si è concentrata soprattutto sul rapporto di tale disciplina con le ipotesi di false comunicazioni sociali.

³⁴ Basti pensare, solo a titolo di esempio, alle già richiamate proposte correttive formulate da R. Bartoli, *Responsabilità degli enti*, cit., 220, ovvero a quelle di D. Piva, *Reati tributari e responsabilità dell'ente: una riforma nel (ancorché non di) sistema*, in *www.sistemapenale.it*, 15.9.2020, 6, secondo il quale nel pagamento del debito tributario sarebbe ravvisabile una sorta di causa automatica di esenzione dalle sanzioni interdittive a carico degli enti.

³⁵ Cfr., specialmente, i lavori di G.P. Accinni, *Rilevanza penale delle falsità nei cd. non financial statements?*, in *RespAmmSocEnti* 2018, 45 ss., nonché di R. Sabia, *The Accountability of Multinational Companies for Human Rights Violations, Regulatory Trends and New Punitive Approaches Across Europe*, in *EuCrimLRev* 2021, 36 ss.

³⁶ In particolare, G.P. Accinni, *op. cit.*, 49, ha dato conto di come «nell'opinione di un commissario Consob apparsa in data 29 luglio 2017 su un quotidiano economico nazionale si esprimeva per vero il convincimento che la pubblicazione di una dichiarazione di carattere non finanziario contenente informazioni false sia suscettibile

Del resto, la medesima condotta integrante l'illecito amministrativo di cui all'art. 8 co. 4 d. lgs. 254/2016 – ivi descritta come di esposizione di “fatti materiali non rispondenti al vero”, ovvero di omissione di “fatti materiali rilevanti” – sembra ricalcare, anche dal punto di vista letterale, quella del falso in bilancio; né si può dubitare della materialità e rilevanza dei fatti sottesi al dovere di informativa non finanziaria, atteso che l'emersione di pratiche commerciali non rispettose, ad esempio, dell'ambiente o della salute dei lavoratori, spesso, determina, in capo alle imprese coinvolte, danni di mercato ben più marcati rispetto a quelli che potrebbero derivare dall'errata indicazione di questo o quell'altro minuto dato contabile³⁷.

D'altro canto, tuttavia, è stato sottolineato come le fattispecie criminose di cui agli artt. 2621 e 2622 Cc facciano pur sempre riferimento a comunicazioni «sulla situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società»; caratteristica, questa, che non parrebbe essere condivisa anche dalle informazioni, appunto, “non finanziarie”, donde un possibile non trascurabile ostacolo all'allargamento in tale direzione delle suddette incriminazioni.

Una simile preclusione, invece, non parrebbe rinvenirsi anche in relazione all'altro grande fronte – meno esplorato in dottrina – dell'incidenza in materia penale della disciplina del d. lgs. 254/2016, quello, cioè, delle ipotesi di *market abuse*.

Peraltro, le conseguenze dell'eventuale divulgazione di elementi particolarmente negativi dal punto di vista sociale nell'attività degli enti di pubblico interesse – i quali, a fronte delle dimensioni richieste dalla legge, saranno costituiti, nella maggior parte dei casi, da società quotate – impatterebbero, con ogni probabilità, più sul loro valore di mercato, che sulla mera rappresentazione bilancistica degli stessi: in altre parole, laddove, sempre a titolo di esempio, dovesse emergere che una grande impresa sia solita violare sistematicamente i diritti umani dei propri dipendenti, una notizia siffatta non rileverebbe tanto, in chiave statica, sulla pregressa descrizione dei vari indicatori contabili della società, bensì, in prospettiva dinamica, sulla corrente valutazione dei titoli azionari della medesima.

Ebbene, ulteriormente ipotizzando che, prima della relativa diffusione, le strutture interne dell'ente si fossero adoperate per occultare tali violazioni, magari

di integrare il delitto di false comunicazioni sociali ex art. 2621-2622 Cc, alla sola condizione della riconoscibilità del dolo specifico di ingiusto profitto».

³⁷ Nello stesso senso, v., ancora, G.P. Accinni, *op. cit.*, 50, il quale riporta due emblematici esempi di “giudizi etici di mercato”: «A seguito di una inchiesta diffusa dalla trasmissione televisiva *Report* con cui veniva denunciato l'utilizzo da parte dei fornitori di una nota azienda di abbigliamento sportivo di una tecnica violenta praticata su oche vive per la produzione di piume (cd. “spiumatura”), nella mattina di lunedì 3 novembre 2014 il titolo della società perdeva 3,5 punti percentuali sul mercato borsistico. Parimenti esemplificativa la vicenda che ad aprile del 2017 ha coinvolto una compagnia aerea statunitense il cui titolo, a seguito della diffusione di un video online in cui addetti della società trascinavano con violenza fuori da un aereo un passeggero che si rifiutava di scendere a causa di overbooking, perdeva nel corso della giornata il 3,7% del proprio valore».

addirittura mediante la falsificazione delle dichiarazioni non finanziarie annuali previste ai sensi del cennato decreto, sarebbe ben difficile negare l'idoneità di siffatta condotta a costituire un artificio rilevante ai fini dell'integrazione del delitto di manipolazione del mercato.

Inoltre, neanche in presenza di mere omissioni nella dichiarazione annuale (che, quindi, al più, potrebbe considerarsi incompleta, ma non falsa in senso stretto) sembrerebbe potersi escludere la sussistenza del reato di cui all'art. 185 TuIntFin, facendo leva sull'osservazione secondo cui quest'ultimo illecito sarebbe riferibile soltanto a comportamenti attivamente fraudolenti (quali, del resto, potrebbero essere considerati la diffusione di notizie false e il compimento di operazioni simulate ovvero di altri artifici); ciò, almeno fintantoché seguitasse a venire confermato l'orientamento della giurisprudenza di legittimità che ammette la contestazione, anche in forma parzialmente omissiva, delle ipotesi di manipolazione del mercato³⁸.

Tuttavia, in casi del genere, parrebbe comunque esistere un rimedio per scongiurare l'applicazione della severa disciplina del *market abuse*, almeno tutte le volte in cui la mancata *disclosure* concernesse fatti che avrebbero potuto far emergere la commissione, da parte degli amministratori, di autonome fattispecie criminose; il riferimento, in particolare, è all'invocazione del diritto al silenzio.

Invero, sembrerebbe estensibile anche a ipotesi come quelle appena prospettate l'orientamento sul punto formatosi in seno alla Corte costituzionale – a valle di un complesso *iter* giudiziario³⁹ – ove, con la sent. 84/2021, è stato stabilito come «sia incompatibile con il diritto al silenzio la possibilità di sanzionare una persona fisica la quale, richiesta di fornire informazioni alla Consob nel quadro dell'attività di vigilanza svolta da quest'ultima e funzionale alla scoperta di illeciti e alla individuazione dei responsabili, ovvero – a fortiori – nell'ambito di un procedimento sanzionatorio

³⁸ In questo senso, cfr., da ultimo, Cass. 25.2.2021 n. 7437, in www.giurisprudenzapenale.com, 14.9.2021, ove si è stabilito che: «Tuttavia, dire che la pura e semplice non comunicazione non integri il reato in esame è cosa ben diversa dal ritenere che l'omissione, intesa come modalità che concorre a connotare la falsità della notizia comunicata, sia irrilevante. Ferma restando, infatti, la necessità di un comportamento comunicativo (il che sgombra il campo dalla rilevanza del semplice silenzio e della pura omissione, in ciò solo concordandosi con la difesa), l'elemento di conoscenza fattuale, rilevante nella formazione del prezzo del titolo, può essere determinato anche da una condotta mista, in cui, a fronte di notizie la cui comunicazione è imposta dalla legge, la notizia venga comunicata in maniera lacunosa e/o parziale rispetto a ciò che il soggetto era tenuto a comunicare, considerato che il non dire, in un contesto che obbliga il soggetto agente a fornire notizie chiare e complete, corrisponde a dire il falso, nella misura in cui egli omette contenuti e/o aspetti significativi dell'informazione. In altri termini, l'omissione, in tali casi, finisce per distorcere l'informazione positivamente diffusa, nella misura in cui la stessa risulti lacunosa ed elusiva e, come tale, distorsiva negli effetti».

³⁹ In particolare, la pronuncia della Consulta ha fatto da sponda a quella della C.G.U.E GC, 2.2.2021, C-481/19, a sua volta intervenuta a seguito di un'ordinanza di rinvio pregiudiziale (ord. 117/2019) della stessa Corte costituzionale, che era stata originariamente adita con ordinanza di remissione della Cassazione civile (ord. 54/2018), all'esito di un procedimento sorto avverso l'irrogazione, da parte della Consob, di una serie di sanzioni amministrative previste ai sensi del TuIntFin; per una ricostruzione di tale articolato percorso giudiziario, v., da ultimo, D. Coduti, *Il diritto al silenzio nell'intreccio tra diritto nazionale, sovranazionale e internazionale: il caso D.B. c. Consob*, in *Federalismi* 2021, 121 ss.

formalmente aperto nei suoi confronti, si sia rifiutata di rispondere a domande, formulate in sede di audizione o per iscritto, dalle quali sarebbe potuta emergere una sua responsabilità per un illecito amministrativo sanzionato con misure di carattere punitivo, o addirittura una sua responsabilità di carattere penale».

In effetti, se si contestasse il delitto di manipolazione del mercato nei confronti di un amministratore per avere, questi, omesso di divulgare notizie di carattere non finanziario capaci di incidere sul valore delle quote della società, sebbene la relativa pubblicazione avrebbe potuto comportare, in parallelo, l'emersione di una sua responsabilità penale, il principale argomento difensivo da spendere avverso una simile prospettazione accusatoria sarebbe proprio quello della incompatibilità della stessa con l'interpretazione del diritto al silenzio fornita dalla Corte costituzionale.

Senonché, dinanzi a tale fondata obiezione, si potrebbe strumentalmente replicare come il principio espresso della Consulta non sia applicabile con riferimento alla materia in questione, atteso che il legislatore, ai sensi dell'art. 3 co. 8 d. lgs. 254/2016, ha limitato l'invocazione del diritto al silenzio in ambito non finanziario alle sole ipotesi in cui la mancata ostensione della notizia non sia idonea a pregiudicare «una comprensione corretta ed equilibrata dell'andamento dell'impresa, dei suoi risultati e della sua situazione, nonché degli impatti prodotti dalla sua attività».

In ogni caso, almeno ai fini della tesi che si sta sostenendo, l'esito di siffatta ipotetica controversia non conta più di un tanto: all'uopo, il dato davvero saliente è che la descritta procedura di esenzione dagli oneri informativi, oltre a legittimare – come già detto – l'apparato normativo il cui rigore, invece, avrebbe dovuto contribuire ad attenuare, potrebbe financo essere di impedimento agli amministratori che volessero avvalersi del diritto al silenzio.

Ed ecco che, allora, si palesa un nuovo possibile riverbero *in malam partem* insito nelle norme di favore introdotte, secondo un puro *carrot and stick approach*, con finalità esclusivamente simboliche: il rischio, cioè, che, a fronte della restrittività dei presupposti di strumenti premiali ideati sin dal principio per non essere operativi, questi ultimi possano addirittura ostacolare l'alternativo sviluppo di eventuali elaborazioni giurisprudenziali realmente favorevoli.

Ebbene, l'esempio appena addotto non dovrebbe, quindi, essere considerato come se si trattasse di un caso isolato e non replicabile altrove, auspicandosi, al contrario, che esso possa fungere da monito circa l'importanza di ridurre quanto più possibile l'impiego del metodo legislativo sin qui stigmatizzato anche (e, anzi, soprattutto) con riguardo alle norme penali in senso stretto; del resto, se si pensa che la causa di non punibilità di cui all'art. 323-ter Cp è stata concepita come applicabile solo «entro quattro mesi dalla commissione del fatto», con una logica autosabotatoria che, dunque, non sembra affatto dissimile da quella – distopica – evidenziata in

relazione alla procedura di cui all'art. 3 co. 8 d. lgs. 254/2016⁴⁰, il suddetto *caveat* non sembrerebbe frutto di un così eccessivo allarmismo.

4. Sin qui si sono espone, attraverso le paradigmatiche vicende legislative della riforma dei reati tributari e di quella relativa alle dichiarazioni non finanziarie, alcune delle potenziali conseguenze *in malam partem* dell'associazione tra forme di sanzione e di mancata sanzione in una prospettiva di breve periodo, cioè legata a detti singoli interventi normativi, isolatamente considerati.

In particolare, si è individuata un'esternalità negativa comune a entrambe le novelle nell'effetto di legittimazione che gli istituti di apparente favore ivi previsti parrebbero sortire nei confronti delle altre disposizioni afflittive loro vicine, senza, però, essere concretamente in grado di controbilanciarle; mentre, con specifico riguardo per la procedura di esenzione dagli obblighi di informativa non finanziaria, è stato enucleato un suo ulteriore possibile riflesso sfavorevole nell'ostacolo all'applicazione del diritto al silenzio, attribuendosi la causa di tale *quid pluris* al fatto che, a differenza del ravvedimento operoso, lo strumento di cui all'art. 3 co. 8 d. lgs. 254/2016 sembrerebbe essere stato concepito, sin dall'origine, alla stregua di una mera clausola di stile.

Ebbene, in conclusione, sia consentita una più ampia suggestione di (fanta)politica criminale, parimenti rivolta a segnalare – pur in forma dubitativa – nuovi ipotetici rischi repressivi alla base della relativizzazione delle misure premiali in funzione puramente compensativa.

Segnatamente, qualora l'accostamento tra recrudescenza sanzionatoria e parallele ipotesi di non punibilità si trasformasse davvero in un fenomeno organico, ci si dovrebbe porre, forse, il seguente interrogativo: così come le norme di favore vengono impiegate simbolicamente per 'convincere' le forze politiche "garantiste" ad approvare interventi orientati verso un maggiore rigore, non vi sarebbe il pericolo che, allora, quando si vorranno predisporre delle riforme finalizzate, invece, ad alleggerire l'ormai insostenibile carico punitivo, l'unico modo per ottenere i voti dei movimenti "giustizialisti" sarà quello di 'abbellire' simili provvedimenti con aumenti a pioggia delle sanzioni per i reati più 'trendy' in termini propagandistici? *Breviter*, se diventasse prassi per le misure afflittive essere accompagnate da correttivi di tipo premiale, perché, un domani, non potrebbe accadere anche il contrario?

⁴⁰ Non a caso, sul punto, V. Mongillo, *La legge "Spazzacorrotti": ultimo approdo del diritto penale emergenziale nel cantiere permanente dell'anticorruzione*, in *DPenCont* 2019, 265, ha osservato che: «se la fissazione di un rigoroso termine di efficacia punta a prevenire l'uso strumentale dell'autodenuncia, resta ovviamente insondabile, dal punto di vista politico-criminale, lo specifico lasso di tempo concesso dal legislatore, in cui è possibile cogliere anche una nota, per così dire, di casualità», aggiungendo in nota, a riprova dell'imperscrutabilità del criterio con cui è stato individuato detto termine, come quest'ultimo fosse stato «fissato in 6 mesi nella versione originaria del d.d.l. Bonafede, in 3 mesi nel progetto di Cernobbio, in 2 mesi nell'analoga causa di non punibilità prevista dal codice penale spagnolo, ecc.».

Tuttavia, volendo concludere con una nota di ottimismo, si può osservare come da questa parossistica “spirale punitiva della non-punibilità” sembrerebbe essersi sottratta, perlomeno, l’ultima grande modifica di sistema dell’ordinamento penale, attuata mediante la l. 27.9.2021 n. 134, la quale, del resto, è stata salutata dalla dottrina come un «miracolo» (realizzatosi principalmente grazie all’autorevolezza «di un presidente del Consiglio dei ministri e di una ministra della giustizia poco inclini a sventolare il tema della giustizia penale come bandiere ideologiche o elettorali»)⁴¹; l’auspicio è che, prima o poi, la presenza di riforme penali depurate da eccessive strumentalizzazioni politiche passi, per così dire, dal “miracolo” alla “quotidianità”.

ILP

⁴¹ Così, F. Palazzo, *I profili di diritto sostanziale della riforma penale*, in www.sistemapenale.it, 8.9.2021, 2.