

IL NUOVO ASSETTO DEL SISTEMA PENALE TRIBUTARIO: UN'ANALISI DEL D.LGS. 14 GIUGNO 2024 N. 87

di Giorgio Ardizzone
(Dottorando in diritto penale,
IUSS Pavia - Unitelma Sapienza)

Sommario: 1.- La legge di delega e la filosofia della riforma 2.- Le definizioni di crediti inesistenti e non spettanti 2.1- La nuova disciplina dell'*error iuris* sulla spettanza dei crediti 3.- La filosofia riscossiva: i nuovi delitti di omesso versamento 4.- Gli altri effetti della rateizzazione: la circostanza attenuante a effetto speciale... 4.1. -e la confisca 5.- Le indicazioni sull'applicazione dell'art. 131-bis Cp 6.- La non punibilità. La crisi di liquidità 6.1- Un possibile inquadramento dogmatico 7.- Cenni alle innovazioni al sistema sanzionatorio amministrativo 8.- Il «completo adeguamento al principio del *ne bis in idem*» 8.1- Le modifiche sul versante sostanziale 8.2- Le modifiche sul versante processuale 9.- Osservazioni conclusive

1. L'avvicinarsi di interventi del Legislatore nel settore del diritto punitivo tributario è un *leitmotiv* cui il penalista è da tempo abituato¹. Mutuando una felice espressione utilizzata con riferimento al sistema dei delitti contro la Pubblica Amministrazione, si può affermare di trovarsi di fronte un «cantiere permanente»², nel quale quasi ogni legislatura degli ultimi vent'anni ha innovato sotto più profili. A complicare questo già intricato quadro, occorre poi sottolineare sin da subito che, com'è intuibile, le diverse riforme succedutesi hanno spesso avuto filosofie di fondo opposte. Nel tutto sommato coerente sistema delineato con l'entrata in vigore del d.lgs. 74/2000³, si è infatti progressivamente iniettata una dose sempre crescente di

¹ Cfr. *ex multis* A. Perini, *La riforma dei reati tributari*, in *DPP*, 2016, 14; G. Flora, *La "tela di penelope" della legislazione penale tributaria*, in *RTDPE*, 2017, 3-4, 476 s. e A.M. Dell'Osso, *Corsi e ricorsi nel diritto penaltributario: spunti (critici) sul cd. decreto fiscale*, in *DPP*, 2020, 318 ss. Da ultimo, v. anche V. Mongillo, *Il "particolarismo" cangiante del diritto penale tributario: riflessioni introduttive sul d.lgs. 87/2024*, in *DPP*, 2024, 1558 ss.

² L'espressione è di V. Mongillo, *La legge "spazza-corrotti": ultimo approdo del diritto penale emergenziale nel "cantiere permanente dell'anticorruzione"*, in *DPC*, 2019, 5, 231.

³ Nella manualistica, per considerazioni analoghe v. A. Lanzi, P. Aldovrandi, *Diritto penale tributario*, Padova 2020, 61, E. Musco, F. Ardito, *Diritto penale tributario*, Bologna 2021, 19 ss.

irragionevolezza sistematica, a cominciare dall'introduzione dei delitti di omesso versamento⁴. Le suggestioni del particolarismo⁵ e la recente tendenza all'utilizzo del diritto penale quale strumento di lotta contro il (sempre nuovo) nemico individuato di volta in volta dalla politica⁶ hanno infatti portato a numerose riforme nella direzione di una iper-afflittività dell'apparato sanzionatorio nel suo complesso, giustificato dietro veri e propri *slogan*, quali il redivivo "manette agli evasori"⁷, esemplare della filosofia che ha animato interventi anche recenti in tale settore⁸. A garantire la tenuta del sistema, tra una nuova incriminazione e un abbassamento delle soglie di punibilità, il Legislatore è pure intervenuto più volte sull'opposto versante, cercando di ricondurre il d.lgs. 74/2000 nell'ambito dei principi generali⁹, in un pericoloso tiro alla fune che rende concreto il rischio di disorientare l'interprete.

Non va poi sottaciuto come tale perenne ristrutturazione sia stata in qualche modo incoraggiata anche dalla spinta europea: la crescente attenzione alla tutela del bilancio dell'Unione e, di riflesso, al gettito delle imposte indirette ha infatti portato, tra le altre cose, all'introduzione della responsabilità da reato tributario degli enti, pure interessata dalla riforma in oggetto dal particolare angolo visuale dei cumuli punitivi¹⁰.

⁴ Come del resto rilevato già dai primissimi commentatori: v. P. Corso, *Costituisce nuovamente reato l'omesso versamento di ritenute*, in *CT*, 2005, 4, 264; E. Mastrogiacomo, *Il nuovo delitto di omesso versamento di ritenute certificate*, in *Il Fisco*, 2004, 1, 6713; M. Di Siena, *Note minime circa il delitto di omesso versamento di ritenute certificate*, in *Il Fisco*, 2005, 1, 6498.

⁵ Sull'eccezionalità del sotto-sistema tributario influenzato da esigenze riconducibili alla ragion fiscale, v. già A. Malinverni, *Principi di diritto penale tributario*, Padova 1962, 58 ss., spec. 60. Più di recente, A. Lanzi, P. Aldovrandi, *op. cit.*, 1 ss.; A. Ingrassia, *L'intrepido e il parassita. Oggettivismo e soggettivismo nella recente "evoluzione" del diritto penale tributario*, in C. Piergallini, G. Mannozi, C. Sotis, C. Perini, M. Scoletta, F. Consulich (a cura di), *Studi in onore di Carlo Enrico Paliero*, Milano 2022, 1049 ss.

⁶ Su tale utilizzo del diritto penale, v. M. Donini, *Diritto penale di lotta. Ciò che il dibattito sul diritto penale del nemico non deve limitarsi a esorcizzare*, in *Studi sulla questione criminale*, 2007, 55 ss. Nell'ambito del diritto penale tributario, già G. Flora, *Le recenti modifiche in materia penale tributaria: nuove sperimentazioni del diritto penale del nemico?*, in *DPP*, 2012, 1, 16 s.; F. Consulich, *Il diritto di Cesare. Lo stato del diritto penale tributario al volgere del decennio*, in *RIDPP*, 2020, 3, 1355.

⁷ Si tratta ovviamente dello slogan che aveva accompagnato la l. 516/1982. Per ulteriori riferimenti, v. A. Martini, *Reati in materia di finanze e tributi*, in C.F. Grosso, A. Pagliaro, T. Padovani (diretto da), *Trattato di diritto penale*, Milano 2010, 60 ss.; A. Lanzi, P. Aldovrandi, *op. cit.*, 46 ss.; E. Musco, F. Ardito, *op. cit.*, 11 ss.

⁸ Ci si riferisce soprattutto al d.l. 124/2019. In senso conforme, v. soprattutto G. Flora, *Dalla "spazza corrotti" alla "spazza evasori". Brevi note critiche sulle recenti innovazioni in materia di reati tributari*, in *RT*, 2020, 254; A. Ingrassia, *Incostituzionalità delle nuove fattispecie incriminatrici penal-tributarie*, in www.sistemapenale.it, 9.7.2020, 3; Id., *Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata): iniezioni di irrazionalità nel sistema tributario*, in *DPP*, 2020, 3, 309 ss. Più in generale, parla di «progressivo inasprimento della risposta penale» anche A. Martini, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., 5.

⁹ In questo senso soprattutto il d.lgs. 158/2015. Così anche A. Lanzi, P. Aldovrandi, *op. cit.*, 64.

¹⁰ Per l'attenzione in prospettiva penalistica agli interessi finanziari dell'Unione, v. *ex multis*. E. Mezzetti, *La tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione Europea*, Padova 1994; G. Grasso, *La protezione degli interessi*

Da ultimo, il d.lgs. 14 giugno 2024, n. 87 si iscrive tra gli interventi maggiormente a vocazione riscossiva del diritto penale tributario: le modifiche ai delitti di omesso versamento, gli altri effetti della rateizzazione e l'indicazione di speciali indici-criteri da valutare in modo prevalente per l'applicazione dell'art. 131-bis Cp, rendono evidente che il primo obiettivo perseguito dal Legislatore sia stato quello di integrare ancor di più il d.lgs. 74/2000 con la nota ragione fiscale¹¹. Si tratta di un intento rinvenibile già nella legge di delega: traspare infatti sia dalla indicazione di coordinare il procedimento penale con l'effettiva durata dei piani di estinzione del debito tributario ai fini delle ipotesi di non punibilità sia, seppur con una lettura più elastica, dall'indicazione di «attribuire specifico rilievo alle definizioni raggiunte in sede amministrativa e giudiziaria ai fini della valutazione della rilevanza penale del fatto»¹².

Ebbene, risulta davvero evidente la volontà di potenziare ulteriormente il “volto riscossivo” del d.lgs. 74/2000, già da tempo protagonista in tale settore. Se infatti dopo il 2015 aveva assunto importanza centrale l'estinzione del debito tributario quale “prezzo” (non troppo figurato) della non punibilità del contribuente, la “carta della non punibilità”¹³ è stata nuovamente utilizzata sotto diversi versanti, tra cui spicca quello delle nuove condizioni obiettive dei delitti di omesso versamento, con il rischio di aggravare ulteriormente il generale disequilibrio tra coerenza del sistema penale ed esigenza di cassa, pure da tempo avvertito dalla dottrina¹⁴.

finanziari comunitari nella prospettiva della formazione di un diritto penale europeo, Criminalia, 2006, 93 ss.; C. Sotis, Il diritto senza codice. Uno studio sul sistema penale europeo vigente, Milano 2007, 77 ss.; nonché i diversi contributi nel volume G. Grasso, R. Sicurella, F. Bianco, V. Scalia (a cura di), Tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione Europea, Pisa 2018. Sul versante giurisprudenziale, sono note le ripercussioni nel settore tributario della nota saga Taricco: v. per tutti i commenti contenuti in A. Bernardi, C. Cupelli (a cura di), Il caso Taricco e il dialogo tra le Corti, Napoli 2017. Amplius sull'impatto del diritto europeo sulle sanzioni tributarie, non però dalla prospettiva delle diverse riforme, Fr. Mazzacuva, I reati tributari nel contesto europeo, in R. Bricchetti, P. Veneziani (a cura di), I reati tributari, in F. Palazzo, C. E. Paliero (diretto da), Trattato teorico pratico di diritto penale, XIII, Torino 2017, 159 ss.

¹¹ V. già F. Consulich, *op. cit.*, 1388, che parla di “asservimento alla ragion fiscale” con riferimento ai meccanismi di non punibilità nel sistema penale tributario.

¹² Cfr. art. 20, comma 1, lett. a) n. 3) e lett. b) n. 2) della l. 9 agosto 2023, n. 111. Per un commento alla legge di delega, v. P. Veneziani, *La legge delega per la riforma fiscale: una prima lettura dei profili penalistici*, in *SP*, 2023, 9, 23 ss.; G. Flora, *Profili penali della legge delega per la riforma fiscale*, in *DPP*, 2023, 11, 1413 ss.

¹³ Cit. da F. Palazzo, *La non punibilità: una buona carta da giocare oculatamente*, in www.sistemapenale.it, 19.2.2019. Evidenzia la valenza riscossiva della riforma del 2015 anche S. Putinati, *Le circostanze speciali del reato tributario*, in A. Cadoppi, S. Canestrari, A. Manna, M. Papa (a cura di), *Diritto penale dell'economia*, Milano 2019, 536.

¹⁴ In questi termini già F. Consulich, *op. cit.*, 1397. Si tratta tuttavia di una questione su cui l'attenzione della dottrina penalistica si concentra da tempo: v. *ex multis* A. Perini, *Reati tributari (voce)*, in *Dig. disc. pen., Agg.*, Torino 2016, 543 ss.; A. Ingrassia, *Ragione fiscale vs. “illecito penale personale”*, Sant'Arcangelo di Romagna 2016, 173 ss.; Id., *Circostanze e cause di non punibilità. La voluntary disclosure*, in R. Bricchetti, P. Veneziani (a cura

Nondimeno, la riforma qui commentata non si è limitata di certo a tali modifiche. Sotto il versante sanzionatorio, ha infatti introdotto numerose innovazioni a vocazione liberale, allontanandosi dunque dal modello punitivo iper-repressivo cui si è accennato in apertura. Il riferimento è alla tanto attesa codificazione della crisi di liquidità, alla revisione del doppio binario tributario e al generale abbattimento delle cornici edittali delle sanzioni amministrative, per le quali pure è stata, sotto certi aspetti, revisionata la “parte generale”. Infine, è stato interessato dal decreto citato altresì il delitto di cui all’art. 10-*quater* d.lgs. 74/2000, per il tramite dell’introduzione di nuove norme definitorie delle due categorie di crediti – che dovrebbero coordinarsi con i paralleli illeciti amministrativi – e di una nuova clausola che esclude la punibilità in caso di incertezza circa la spettanza o meno del credito portato in compensazione.

A fronte delle non poche innovazioni, ai fini di una maggiore chiarezza espositiva, la trattazione si concentrerà dapprima su queste ultime modifiche, per poi analizzare gli aspetti in cui si è fatta maggiormente evidente la logica riscossiva della riforma, relativi ai ritocchi ai delitti di omesso versamento, alla confisca e all’art. 13-*bis*. Seguirà dunque un approfondimento sulle nuove ipotesi di non punibilità in senso lato, circa gli indici-criteri di cui tener conto in misura prevalente per l’applicazione dell’art. 131-*bis* e in merito alla positivizzazione della – come si vedrà – scusante della crisi di impresa. Da ultimo, prima di analizzare il nuovo equilibrio tra sanzioni amministrative e penali, si procederà a fornire una cursoria ricostruzione del nuovo sistema sanzionatorio tributario, largamente ritoccato dal d.lgs. 87/2024, per svolgere infine alcune considerazioni conclusive sulla riforma nel suo insieme.

2. Come si è dunque anticipato, l’art. 20, comma 1, lett. a) n. 5) della legge di delega aveva effettivamente imposto al Legislatore di introdurre una chiara distinzione tra crediti non spettanti e inesistenti, conformandosi agli orientamenti giurisprudenziali sul punto. Il compito, in verità, non era dei più semplici: sulla corretta definizione di tali elementi si è registrato più di un contrasto e, soprattutto, non vi è omogeneità di vedute tra le sezioni penali e la sezione tributaria della Cassazione¹⁵.

È noto infatti come, a partire dalla riforma del 2015, l’art. 10-*quater* citato preveda due fattispecie autonome¹⁶, differenziate tra loro in ragione della natura del credito

di), *I reati tributari*, cit., 527 ss. V. pure P. Veneziani, *La legge delega per la riforma fiscale*, cit., 36 che lamenta come un sistema simile, improntato all’attesa della rateizzazione, ponga problemi di effettività del diritto penale.

¹⁵ V. *infra*, note 21 ss.

¹⁶ Così A. Martini, *Frode, menzogna e disobbedienza. Volti nuovi e antichi del diritto penale tributario riformato*,

che il contribuente fa valere in compensazione tramite la procedura – espressamente richiamata – prevista dall'art. 17 del d.lgs. 241/1997. Anche in ragione delle differenti cornici edittali – da sei mesi a due anni per i crediti “non spettanti” e da un anno e sei mesi a sei anni per quelli “inesistenti” – la distinzione tra le due categorie assume centrale importanza¹⁷.

In via di prima approssimazione, si è generalmente concordi nel ritenere che rientra nella prima fattispecie il credito che, pur sussistente, è insuscettibile di essere portato in compensazione tramite il modello F24 cui fa riferimento il d.lgs. 241/1997¹⁸. Coglie dunque nel segno l'osservazione per cui «a non spettare è la compensazione e non il credito»¹⁹, di cui ricorrono tutti gli elementi costitutivi. Sarebbe invece “inesistente” il credito per il quale tali presupposti manchino del tutto.

Questa apparentemente semplice linea di demarcazione è stata nondimeno messa in crisi dallo stesso Legislatore del 2015 che, oltre a “sdoppiare” in tal senso la fattispecie, ha modificato altresì la disciplina tributaria sottostante, introducendo una definizione di credito inesistente valida ai fini tributari. L'art. 13, comma 5, del d.lgs. 471/1997 anteriforma individuava due condizioni affinché potesse applicarsi la più severa sanzione amministrativa in caso di compensazione con tale tipologia di crediti: a) che ne mancassero i presupposti costitutivi e b) che tale inesistenza non fosse riscontrabile tramite i «controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del d.P.R. n. 600/1973 e all'art. 54-bis del d.P.R. n. 633/1972», ossia gli accertamenti automatici con cui l'Amministrazione Finanziaria corregge quanto indicato dal contribuente direttamente sulla base dei dati presenti in dichiarazione e nell'anagrafe tributaria. Perché dunque potesse ricorrere l'illecito amministrativo, la norma richiedeva un

in LP, 3,3.2016, 26; A. Lanzi, P. Aldovrandi, *op. cit.*, 525; E. Musco, F. Ardito, *op. cit.*, 362; E.M. Ambrosetti, *I reati tributari*, in E.M. Ambrosetti, E. Mezzetti, M. Ronco, *Diritto penale dell'impresa*, Bologna 2022, 504; G. Soana, *I reati tributari*, Milano 2023, 433; P. Bernazzani, *L'indebita compensazione*, in A. Cadoppi, S. Canestrari, A. Manna, M. Papa (a cura di), *Diritto penale dell'economia*, T. I, cit., 356.

¹⁷ Negli stessi termini S. Buonocore, *I reati di indebita compensazione (art. 10-quater d.lgs. 74/2000): crediti inesistenti e crediti non spettanti nel sistema penale*, in DPT, 2023, 5, 1755 e 1758, che fa correttamente notare come dall'inquadramento nell'una o nell'altra fattispecie dipendano anche effetti processuali non trascurabili, come la possibilità di ricorrere alle intercettazioni telefoniche o di disporre misure cautelari. Peraltro, preme evidenziare che solo per i crediti non spettanti potrà valere la causa di non punibilità del pagamento del debito tributario ex art. 13.

¹⁸ Nello stesso senso, A. Lanzi, P. Aldovrandi, *op. cit.*, 527; E. Musco, F. Ardito, *op. cit.*, 367 s.; G. Soana, *op. cit.*, 442 s.; P. Bernazzani, *op. cit.*, 369; S. Cavallini, *L'indebita compensazione*, in R. Bricchetti, P. Veneziani, *I reati tributari*, cit., 366. In senso parzialmente diverso, E.M. Ambrosetti, *op. cit.*, 505, che ritengono inesistente il credito fondato su documentazione ideologicamente o materialmente falsa e non spettante quello «male calcolato o comunque non correttamente portato in compensazione secondo la relativa disciplina».

¹⁹ Cit. da S. Buonocore, *op. cit.*, 1768.

elemento ulteriore rispetto alla mera insussistenza del credito, ossia una particolare insidiosità della condotta, che avrebbe dovuto emergere dall'impossibilità per i controlli automatizzati di rilevare l'illiceità della compensazione²⁰.

Tale ulteriore requisito è stato sostanzialmente ignorato dalla giurisprudenza della sezione penale della Cassazione: a parte una isolata pronuncia di segno contrario²¹, l'orientamento assolutamente prevalente ha inteso distinguere la nozione valida ai fini tributari da quella rilevante in sede penale²², con l'effetto di allargare le maglie del reato²³. Soluzione, ci sembra, non del tutto coerente con la sistematica della riforma del 2015. In primo luogo, perché la definizione è stata inserita dallo stesso *corpus* normativo ove si è proceduto a riscrivere le fattispecie penali. In secondo luogo, perché il connotato fraudolento della condotta avrebbe giustificato meglio il severo trattamento sanzionatorio previsto dal secondo comma dell'art. 10-*quater* d.lgs. 74/2000. Infine, si sarebbe così evitata ogni incongruenza con i paralleli illeciti amministrativi.

Peraltro, preme rilevare come sulla distinzione tra crediti inesistenti e non spettanti siano emersi orientamenti diversi anche in seno alla giurisprudenza tributaria²⁴. Le Sezioni Unite, intervenute di recente sul punto, hanno confermato la divergenza tra le nozioni valide agli effetti della legge penale e quelle rilevanti ai fini tributari, ritenendo in sintesi applicabile la sanzione amministrativa per compensazione con crediti inesistenti solo nel caso in cui l'illiceità dell'operazione sfugga ai controlli automatizzati²⁵.

²⁰ Si tratta di una tesi sostenuta dalla stessa Agenzia delle Entrate: v. risoluzione n. 36/E/2018 che fa infatti riferimento a "comportamenti fraudolenti" e "crediti artatamente creati" ai fini della distinzione tra inesistenza e non spettanza. In senso adesivo, v. anche M. Basilavecchia, *Il trattamento sanzionatorio dell'indebita compensazione*, in *CT*, 2018, 2158 e P. Coppola, *La fattispecie dell'indebito utilizzo di crediti d'imposta inesistenti e non spettanti tra i disorientamenti di legittimità e prassi: la "zona grigia" da dipanare*, in *DPT*, 2021, 4, 1537. Proponeva una distinzione basata sulla fraudolenza anche S. Buonocore, *op. cit.*, 1775 s.

²¹ Cass. pen., Sez. III, 21 gennaio 2022, n. 7613.

²² Cfr. Cass. pen., Sez. III, 16 giugno 2022, n. 23083; Cass. pen., Sez. III, 18 aprile 2023, n. 16353 con nota di C. Santoriello, *Reato di indebita compensazione: rilevanza penale differente tra crediti "inesistenti" e "non spettanti"*, in *Il Fisco*, 2023, 1881 ss; Cass. pen., Sez. III, 2 gennaio 2024, n. 6, sempre annotata da C. Santoriello, *Reato di indebita compensazione: non rileva la definizione di credito inesistente della normativa tributaria*, in *Il Fisco*, 2024, 575 ss. Per note critiche sul punto, v. già S. Buonocore, *op. cit.*, 1769 ss.

²³ Per una critica a tale orientamento, v. per tutti G. Soana, *op. cit.*, 445 ss.

²⁴ V. per l'orientamento maggioritario, Cass. civ., sez. trib., 16 novembre 2021, n. 34443, n. 34444, n. 34445. *Contra*, Cass. civ., sez. trib., 30 ottobre 2020, n. 24093; Cass. civ., sez. trib., 13 gennaio 2021, n. 354; Cass. civ., sez. trib., 5 novembre 2021, n. 31859. Sulla questione, già nell'ottica della legge di delega, G. Melis, *Le sanzioni amministrative tributarie nella legge di delega: questioni aperte e possibili soluzioni*, in *RT*, 2023, 513 ss.

²⁵ Cfr. Cass. civ., Sez. Un., 11 dicembre 2023, n. 34452, par. 17 e 19.2.

In questo obiettivamente frastagliato quadro giurisprudenziale, il d.lgs. 87/2024 ha abrogato la definizione fornita dall'art. 13, comma 5, citato, eliminando ogni riferimento a tali controlli, e ha provveduto a inserire le lettere *g-quater* e *g-quinquies* all'interno dell'art. 1 d.lgs. 74/2000, cui le nuove norme sanzionatorie amministrative, contestualmente introdotte, si riferiscono per rinvio. In tal modo, si dovrebbe essere scongiurato il rischio di una nuova divaricazione – effettivamente non desiderabile – tra la definizione rilevante in sede penale e quella tributaria.

In particolare, la prima delle due disposizioni prevede che vada considerato “inesistente”: 1) il credito per cui mancano «in tutto o in parte, i requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento»; 2) quello per cui «i requisiti oggettivi e soggettivi di cui al numero 1) sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici». In tal modo sembra essere stato recepito l'orientamento prevalente in seno alla Cassazione penale: ai fini dell'operatività del primo comma dell'art. 10-*quater* citato, sono infatti parificati i crediti insussistenti a quelli – sembra dire la nuova norma – la cui insussistenza è occultata in modo fraudolento. Verrebbe dunque da dubitare circa l'utilità della seconda definizione, evidentemente ricompresa nella prima. La distinzione si può spiegare solo facendo riferimento ai nuovi illeciti amministrativi, che hanno un trattamento sanzionatorio differenziato a seconda che il credito sia semplicemente insussistente ovvero caratterizzato dalla fraudolenza descritta dalla nuova lett. *g-quater*, n. 2). L'art. 13, commi 5 e 5-*bis*, d.lgs. 471/1997 prevede infatti la sanzione pari al settanta per cento del credito nella prima ipotesi, con un aumento dalla metà al doppio in caso di insidiosità della condotta. Se dunque vi è una coincidenza tra i comportamenti penalmente rilevanti e quelli che integrano l'illecito tributario, la sanzione amministrativa risulta meglio graduata, prevedendo un trattamento peggiore per la condotta maggiormente offensiva. Ebbene, sarebbe stato opportuno replicare uno schema simile anche per la sanzione penale, evitando così di parificare indebitamente la pena per condotte connotate da diverso disvalore.

Con riferimento alla definizione di nuovo conio di credito “non spettante”, questa ricalca in gran parte quella fornita dalla giurisprudenza prevalente cui si è accennato: si fa infatti riferimento ai crediti esistenti ma non utilizzabili in compensazione e quindi «fruiti in violazione delle modalità di utilizzo» o «in misura superiore a quella stabilita dalle norme di riferimento» e a quelli che, pur sussistenti, «sono fondati su

fatti non rientranti nella disciplina attributiva del credito per difetto di ulteriori elementi o particolari qualità richiesti ai fini del» suo riconoscimento. Quest'ultima definizione non è di semplice interpretazione e rischia di far riaffiorare dubbi circa il corretto incasellamento del credito in una delle due categorie: se è inesistente il diritto per cui mancano, anche in parte, gli elementi costitutivi, risulta difficile individuare la linea di demarcazione rispetto a quello per cui mancano «elementi o qualità richiesti ai fini del suo riconoscimento».

Merita poi attenzione anche l'ultima definizione di non spettanza prevista dalla norma citata: convergono in tale categoria anche «i crediti utilizzati in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi espressamente previsti a pena di decadenza»; laddove invece i termini della procedura non osservati siano ordinatori, sono previste solo sanzioni amministrative²⁶. La distinzione è apprezzabile sotto il profilo della ragionevolezza dell'incriminazione, da tempo censurata poiché posta, sostanzialmente, a tutela della mera violazione della procedura piuttosto che degli interessi sostanziali dell'Erario, con un chiaro elemento di distonia rispetto al sistema del d.lgs. 74/2000²⁷. Così facendo, infatti, si espunge quantomeno dall'ambito applicativo del delitto la mera violazione dei termini non previsti a pena di decadenza, sanzionata solo in via amministrativa in linea con il principio di sussidiarietà. È pur vero che, volendo portare avanti tale tesi, sarebbe da rimettere in discussione l'intera rilevanza penale della compensazione di crediti “non spettanti”²⁸; nondimeno, la legge di delega non permetteva una simile soluzione.

2.1 Sempre con riferimento alla fattispecie di indebita compensazione con crediti non spettanti, è stato invece introdotto un nuovo comma 2-*bis* nell'art. 10-*quater*, che «esclude la punibilità dell'agente [...] quando, anche per la natura tecnica delle valutazioni, sussistono condizioni di obiettiva incertezza in ordine agli specifici elementi o alle particolari qualità che fondano la spettanza del credito». La norma necessita evidentemente di essere coordinata con l'art. 15 d.lgs. 74/2000 che, come noto, pone una disciplina particolare in tema di *error iuris*, coincidente in gran parte con la definizione fornita dalla nuova norma.

La prima differenza evidente tra le due disposizioni è rinvenibile nell'assenza della

²⁶ Cfr. art. 13, commi 4-bis e 4-ter, d.lgs. 471/1997 come modificati dalla riforma.

²⁷ Così anche A. Lanzi, P. Aldovrandi, *op. cit.*, 529; S. Cavallini, *op. cit.*, 368; A. Ingrassia, *Ragione fiscale vs. “illecito penale personale”*, *cit.*, 137.

²⁸ Così infatti P. Veneziani, *La legge delega per la riforma fiscale*, *cit.*, 46.

clausola di riserva all'interno del nuovo comma dell'art. 10-*quater*. È noto che l'inciso «al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell'articolo 47, terzo comma, del codice penale» contenuto nell'art. 15 citato sia stato inserito dal Legislatore del 2000 con un fine preciso. Si è voluto infatti superare l'interpretazione maturata sotto la vigenza dell'art. 8 l. 516/1982, privo di tale clausola e reputato un inutile “doppione” dell'art. 47 Cp²⁹ e ridurre così l'ambito applicativo delle incriminazioni estendendo al contempo l'area di rilevanza dell'errore sul precetto oltre gli angusti limiti fissati dall'art. 5 Cp così come interpretato dalla nota sentenza 364/1988 della Corte costituzionale³⁰. Inoltre, così facendo, si è altresì allineata la normativa penale con quella amministrativa, che già contemplava una clausola simile all'art. 6 d.lgs. 472/1997.

La ragione di una simile previsione sta nel particolarismo che connota la materia: innestandosi la disciplina sanzionatoria su un reticolo normativo magmatico e non sempre cristallino, si è avvertita l'esigenza di fornire un'interpretazione più larga dell'errore sul precetto, specificando al contempo che laddove l'errore cada su una norma extra-penale non integratrice continua ad applicarsi l'art. 47, terzo comma, Cp, evidentemente reputato già idoneo ad assolvere la funzione esimente perseguita del Legislatore³¹.

²⁹ Riferimenti in A. Giudici, sub *art. 10-quater*, in E. Dolcini, G. Gatta (diretto da), *Codice penale commentato, Leggi complementari, T. IV*, Milano 2021, 2007 s.; E.M. Ambrosetti, *op. cit.*, 438; A. Martini, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., 244 ss.; P. Patrono, *Problematiche attuali dell'errore nel diritto penale dell'economia*, in *RTDPE*, 1988, 87 ss.; nonché G. Flora, *Verso una interpretazione abrogatrice della norma sull'errore di diritto nei reati tributari (art. 8 l. n. 512 del 1982)*, in *RTDPE*, 1988, 205 s.; Id., voce *Errore*, in *Dig. disc. pen.*, Torino 1990, critico sull'interpretazione richiamata fornita dalla giurisprudenza, che già riteneva di assegnare efficacia esimente agli errori sul precetto nella materia tributaria in virtù di tale clausola. In senso diverso v. però M. Donini, *Errore sul fatto ed errore sul divieto nello specchio del diritto penale tributario*, in *IP*, 1989, 147 s. Per un esame degli orientamenti giurisprudenziali del tempo, v. anche A. Melchionda, *Colpevolezza ed errore nell'attuale sistema di diritto penale tributario*, in *DPT*, 1988, 588 ss.

³⁰ Sul punto c'è una generale unità di vedute: cfr. già A. Traversi, sub *Art. 15*, in I. Caraccioli, A. Giarda, A. Lanzi (a cura di), *Diritto e procedura penale tributaria*, Padova 2001, 432; V. Manes, *Le violazioni da “obiettiva incertezza” e l'errore nel sistema dei reati tributari*, in *RTDPE*, 2001, 492; G. Flora, *Errore, tentativo, concorso di persone e di reati nella nuova disciplina dei reati tributari*, in *RIDPP*, 2001, 699, anche con riferimento alla differenza con la previgente disciplina. Più di recente, v. anche M. Lanzi, *La disciplina dell'error iuris nel diritto penale tributario*, in A. Cadoppi, S. Canestrari, A. Manna, M. Papa, *Diritto penale dell'economia*, cit., 580; In relazione all'errore sul precetto nel diritto penale tributario all'indomani della storica sentenza citata, cfr. A. Malinverni, *L'“inevitabilità dell'errore”*, in A.M. Stile (a cura di) *Principio di colpevolezza e responsabilità oggettiva*, Napoli 1989, 199 ss. Circa il controverso confine tra errore sul precetto ed errore di diritto extra-penale escludente il dolo, anche per i dovuti riferimenti bibliografici, cfr. D. Pulitanò, voce *Ignoranza della legge (diritto penale)*, in *Enc. Dir.*, Vol. XX, 1970, 23 ss.; M. Romano, sub *Art. 47*, *Commentario sistematico al codice penale*, Milano 2012, 495 ss.

³¹ Così già P. Aldovrandi, *Commento all'art. 15 d.lgs. n. 74/2000*, in A. Lanzi (a cura di), *Diritto Penale*

Si è quindi generalmente concordi nell'affermare che la disposizione già contemplata all'interno del decreto si presenti come speciale rispetto all'art. 5 Cp, assegnando efficacia scusante a qualcosa di più della drastica "ignoranza inevitabile" della norma integratrice del precetto penale³². Laddove però si tratti di definire con maggiore chiarezza dove finisca l'ambito applicativo della disposizione codicistica e dove inizino a venire in rilievo le "condizioni di obiettiva incertezza", non sembra esserci unità di vedute tra gli interpreti. L'orientamento prevalente si affida infatti a una valutazione casistica³³, mentre altri distinguono tra "oscurità assoluta" e "relativa", intendendosi come tale la situazione in cui sono prospettabili diverse interpretazioni del dettato normativo, tutte egualmente valide anche all'esito di uno sforzo esegetico, di talché l'errore di diritto, più che essere inevitabile, sarebbe solo probabile³⁴.

Ora, un primo punto fermo circa la corretta esegesi della nuova disposizione sta certamente nella sua collocazione sistematica in ordine ai rapporti con le altre norme

dell'economia. *Commentario*, Roma 2016, 288; E.M. Ambrosetti, *op. cit.*, 438. V. però anche A. Martini, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., 255 ss., per cui la clausola *de qua* non «regolerebbe affatto una un'ipotesi di errore [...] ma piuttosto attribuirebbe rilievo a una circostanza obiettiva, che pur potendo rappresentare la presumibile causa di un errore, assume rilievo indipendentemente dall'esistenza dell'effetto sul quadro di rappresentazione psichica del soggetto agente». In ogni caso, che le norme tributarie siano integratrici del precetto è pacifico in giurisprudenza; del resto, la soluzione è conforme con l'interpretazione rigorosa che è solita fare dell'art. 47 Cp: cfr. Cass. pen., Sez. III, 13 luglio 2017, n. 44293 e precedenti ivi citati. Sul punto, v. i recenti lavori di M. Lanzi, *Error iuris e giustizia penale*, Torino 2018, 311 ss.; Id., *L'errore di diritto nel sistema penale tributario. Dubbi esegetici, "interpretazione "ragionevole" e affermazione della culpa iuris*, in *RDT*, 2024, che sottolinea criticamente come la Cassazione sia comunque incline a disapplicare anche l'art. 15 d.lgs. 74/2000. Critiche sul punto anche le posizioni di F. Consulich, *op. cit.*, 1399, che propone infatti una norma di parte generale del sotto-sistema tributario che qualifichi espressamente la disciplina di settore come non integrativa del precetto penale, di modo da poter fare affidamento sul 47 Cp. Più in generale sulla conoscibilità delle norme in settori caratterizzati da alto tasso di tecnicismo quale pre-requisito del giudizio di colpevolezza, cfr., con ampi riferimenti bibliografici, R. Bartoli, *Colpevolezza: tra personalismo e prevenzione*, Torino, 2005, 163 ss.; A. Vallini, *Antiche e nuove tensioni tra colpevolezza e diritto penale artificiale*, Torino, 2003, spec. 230 ss.; Id., *L'errore*, in A. Giovannini, A. Di Martino, E. Marzaduri, (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, T. I, Milano, 2016, 255 ss., nonché, con riferimento all'ignoranza del precetto, M. Romano, sub *Art. 5*, *Commentario sistematico al codice penale*, cit., 113 s.

³² Nel senso appunto che l'art. 15 allargherebbe le maglie della non punibilità rispetto all'art. 5 Cp, v. V. Manes, *op. cit.*, 494; A. Lanzi, P. Aldovrandi, *op. cit.*, 100 s.; A. Giudici, *op. cit.*, 2008; E. Musco, voce *Reati tributari*, in *Enc. Dir., Annali*, I, 2007, 1058. In giurisprudenza, anche Cass. pen., Sez. III, 8 aprile 2019, n. 23810. Cfr. anche M. Lanzi, *La disciplina dell'error iuris nel diritto penale tributario*, cit., 583 ss., che osserva però come la formula "condizioni obiettive di incertezza" non sarebbe in realtà interpretata diversamente dalla giurisprudenza rispetto alla "oscurità assoluta" del dettato normativo che fonderebbe la non punibilità ex art. 5 Cp così come inciso dalla nota sent. 364/1988 della Corte cost. Di conseguenza, conclude l'A., l'art. 15 non aggiungerebbe nulla alla disciplina dell'*error iuris* codicistica.

³³ V. E. Musco, *op. cit.*, 1058; E. Musco, F. Ardito, *op. cit.*, 51; A. Giudici, *op. cit.*, 2009 s.

³⁴ Così M. Lanzi, *error iuris e sistema penale*, cit., 338; Id., *La disciplina dell'error iuris nel diritto penale tributario*, cit., 584.

dell'ordinamento in tema di *error iuris*. È chiaro infatti che l'assenza della clausola di riserva non deve far dubitare circa il carattere di norma speciale rispetto all'art. 5 Cp, facendo in ogni caso salva l'applicazione dell'art. 47, terzo comma, Cp. Invero, la diversa lettura di norma "doppione" rispetto a quest'ultima disposizione, in modo simile a quanto avvenuto sotto la vigenza dell'art. 8 d.l. 516/1982, difficilmente si concilierebbe con la sistematica della materia. Da un lato, infatti, non si vede perché solo le norme sulla spettanza dei crediti dovrebbero avere un trattamento deteriore sotto questo versante rispetto alla restante normativa tributaria di riferimento; dall'altro lato, risulterebbe poco coerente con lo spirito della riforma, che ha certamente voluto ampliare l'efficacia scusante dell'*error iuris* con riferimento a tale fattispecie.

In questa prospettiva, è nondimeno censurabile il mancato coordinamento all'interno del nuovo testo normativo con la disposizione generale dell'art. 15 d.lgs. 74/2000. L'oggetto "dell'obiettiva incertezza" richiamato dalla norma – elementi o qualità che fondano la spettanza dei crediti – è infatti riconducibile alla "portata e ambito di applicazione" delle norme tributarie cui fa riferimento l'art. 15 citato, di talché, anche in assenza di tale novella, si sarebbe dovuti comunque pervenire alla conclusione della non punibilità per tali fatti secondo i principi generali³⁵.

Allo stesso modo, difficilmente si potrebbe far leva sulla locuzione "anche per la natura tecnica delle valutazioni", assente nell'art. 15, per ritagliare un ambito applicativo autonomo al nuovo comma 2-bis: è chiaro infatti che il tasso di tecnicismo valutativo cui l'inciso fa riferimento, e che potrebbe fondare l'incertezza circa la corretta interpretazione della normativa tributaria, è ricompreso anche nella norma generale, anche se non vi è citato espressamente.

Non potendo dunque fare leva né sull'assenza della clausola di riserva né sull'oggetto delle condizioni di obiettiva incertezza cui la nuova norma rimanda, occorre giocoforza concludere che il Legislatore abbia semplicemente inteso rafforzare la disciplina dell'errore sulla spettanza dei crediti, sottolineando tuttavia un aspetto cui si sarebbe già dovuti giungere in via interpretativa. Paradossalmente, sembra supportare questa soluzione la stessa relazione illustrativa al decreto, laddove

³⁵ Si discute se l'art. 15 d.lgs. 74/2000 abbia fondamento oggettivo (perché ancorato a condizioni di incertezza fattuali sull'applicazione delle norme) o soggettivo (perché inciderebbe sulla rimproverabilità del fatto all'agente non in grado di conoscere correttamente la disciplina tributaria): cfr. V. Manes, *op. cit.*, 503; E. Musco, *op. cit.*, 1058; M. Lanzi, *La disciplina dell'error iuris nel diritto penale tributario*, cit., 584; A. Giudici, *op. cit.*, 2009; A. Martini, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., 255. Le due possibili interpretazioni sono ovviamente riproducibili *in toto* anche per la clausola di cui al nuovo comma 2-bis dell'art. 10-*quater* d.lgs. 74/2000.

laconicamente afferma che la clausola di nuovo conio «non interferisce con l'art. 15 d.lgs. 74/2000 né con i principi stabiliti in relazione all'art. 5 c.p. dalla nota sentenza 364/1988 della Corte costituzionale» ma si limita piuttosto a «stabilire una regola di giudizio che è mera espressione di specificazione del canone *in dubio pro reo*»³⁶.

3. Passando ora alle modifiche ai delitti di omesso versamento, meritano di essere sottolineate tre diverse innovazioni.

Per quanto riguarda l'art. 10-*bis*, è stata innanzi tutto recepita la recente sentenza della Corte costituzionale ed espunto il riferimento alle ritenute dovute sulla base della sola dichiarazione di sostituto d'imposta, aggiunto dal d.lgs. 158/2015 in eccesso di delega³⁷. Continuano dunque ad avere rilevanza penale solamente i mancati versamenti delle ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti e non quelli visibili dalla mera dichiarazione di sostituto d'imposta ove manchi la documentazione della ritenuta effettuata. La storia legislativa della disposizione dovrebbe altresì scongiurare il ritorno in auge dell'orientamento giurisprudenziale maturato prima del 2015, che tendeva ad attrarre nell'orbita del delitto *de quo* anche gli omessi versamenti risultanti dalle sole dichiarazioni³⁸: se non altro, l'incostituzionalità della disposizione così modificata impone infatti una diversa lettura.

Che non si tratti di una soluzione ottimale è ben noto: è già stato sottolineato come il disvalore del fatto non risieda nel certificare o meno la somma trattenuta ma, piuttosto, nell'inadempimento dell'obbligo fiscale³⁹. Avrebbe dunque maggiormente

³⁶ Così la Relazione illustrativa al decreto 87/2024, 3.

³⁷ Cfr. Corte cost. 14 luglio 2022, n. 175, annotata tra gli altri da A. Ingrassia, *La Corte costituzionale riscrive il delitto di omesso versamento delle ritenute per garantire la riserva di legge: le prospettive di un paradosso solo apparente*, in *RIDPP*, 2022, 3, 1300 ss.; G. Ingrao, *Omesso versamento delle ritenute Irpef: è ipotizzabile una modifica normativa che dia esclusivo rilievo alle ritenute scomputabili dal sostituto?*, in *GC*, 2022, 4, 1996 ss.; M. Di Siena, *La Corte costituzionale e l'omesso versamento di ritenute*, in *GC*, 2022, 5, 2363 ss. Esito questo in realtà paventabile da tempo: v. infatti i rilievi di A. Ingrassia, *reati del sostituto d'imposta dopo la revisione del sistema penale tributario tra scelte d'incriminazione irragionevole ed eccessi di delega*, in *www.dirittopenalecontemporaneo.it*, 2 febbraio 2016, spec. par. 5.1, che già all'indomani della modifica normativa rilevava come sarebbe intervenuta sul punto la Consulta. *Contra*, v. pure S. Gianoncelli, *Omesso versamento di ritenute dichiarate: incostituzionalità del "nuovo" reato per eccesso di delega e violazione del principio di ragionevolezza?*, in *RDT*, 2022, 3, 44.

³⁸ Cfr. Cass. pen., Sez. III, 6 marzo 2014, n. 20778. Per una critica a tale orientamento, v. per tutti A. Lanzi, P. Aldovrandi, *op. cit.*, 487 s.

³⁹ Per tutti A. Lanzi, P. Aldovrandi, *op. cit.*, 484 ss., che pure si preoccupano di sottolineare come non sia dirimente l'affermazione per cui il rilascio delle ritenute, facendo sorgere il diritto alla detrazione in caso al sostituto, crei un danno all'Amministrazione Finanziaria più meritevole di sanzione penale rispetto alle ritenute

senso dare rilievo alle ritenute dichiarate idonee a far sorgere il diritto alla detrazione in capo al sostituto, a prescindere dalla loro certificazione, anche per evitare che l'adempimento di un dovere – come è quello di certificare i trattenimenti – diventi il *discrimen* circa la rilevanza penale o meno della condotta. L'alternativa sarebbe invece abrogare integralmente la fattispecie, da sempre additata come un “corpo estraneo” all'interno del d.lgs. 74/2000, priva di connotati fraudolenti e posta a presidio, appunto, del mero inadempimento⁴⁰. Nondimeno, la legge di delega non permetteva tali alternative, così che ci si è opportunamente limitati a eliminare il riferimento alla dichiarazione, anche per non incorrere nuovamente nel vizio che la Consulta aveva appena censurato.

Comuni invece anche al delitto di omesso versamento IVA sono le due ulteriori e rilevanti modifiche introdotte con l'art. 1, comma 1, lett. b) e c) del d.lgs. 87/2024. È stato in primo luogo spostato in avanti il momento consumativo dei due reati: per entrambe le incriminazioni, l'inadempimento assume oggi rilevanza penale dopo il 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione annuale IVA o di sostituto d'imposta. Si tratta di un differimento rilevante: per il delitto di cui all'art. 10-*bis*, l'omissione diventava punibile allo scadere del termine per la presentazione della dichiarazione, ossia il 31 ottobre dell'anno successivo a quello di riferimento⁴¹. Di conseguenza, laddove le ritenute siano state effettuate nell'anno 2023, il contribuente avrebbe comunque avuto tempo fino al 31 ottobre 2024 per versare quanto dovuto. La modifica normativa ha invece allungato oltremodo il tempo a disposizione per porre in essere il versamento, prendendo come riferimento l'anno successivo non all'effettuazione delle ritenute ma alla presentazione della dichiarazione, di modo che il delitto potrà oggi dirsi consumato solo al 31 dicembre 2025⁴².

risultanti dalla sola dichiarazione di sostituto d'imposta. Evidenzia l'irragionevolezza dell'attuale previsione anche G. Ingraio, *op. cit.*, 2003 s.

⁴⁰ Cfr., *ex multis*, A. Ingrassia, *Parzialmente incostituzionale l'omesso versamento IVA: un'incriminazione da ripensare?*, in *Le Società*, 2014, 1392 e 1396 s.; A. Martini, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., 578 s., con riferimento in particolare all'assenza del dolo di specifico di evasione; G. Flora, *Il legislatore penale tributario a lezione di ragionevolezza dalla Corte costituzionale*, in *DPP*, 2014, 710; A. Lanzi, P. Aldovrandi, *op. cit.*, 481 e 502, E. Musco, F. Ardito, *op. cit.*, 333 s., cui *adde* i riferimenti già citati in nota 4.

⁴¹ Cfr. art. 4, comma 4-*bis*, d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

⁴² In dottrina si è sostanzialmente concordi circa la natura istantanea del delitto, anche se vi è diversità di vedute circa la qualifica di reato omissivo proprio ovvero a condotta mista. Per la prima tesi, v. E. Musco, F. Ardito, *op. cit.*, 340; E.M. Ambrosetti, *op. cit.*, 499; G. Soana, *op. cit.*, 372; A. Martini, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., 591. Propendono invece per la seconda, A. Perini, *Diritto penale tributario*, in A. Cianci, A. Perini, C. Santoriello (a cura di), *La disciplina penale dell'economia*, T. II, Torino 2008, 162 e A. Lanzi, P. Aldovrandi, *op. cit.*, 484, che

Discorso analogo vale per la fattispecie relativa alle imposte indirette. Il termine rilevante anteriforma, che la norma individuava con una formula in verità non cristallina nell'ultimo giorno a disposizione per il «versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo», era generalmente individuato nel 27 dicembre dell'anno successivo a quello di riferimento⁴³, stesso anno in cui deve essere presentata la dichiarazione annuale, con termine fissato al 30 aprile⁴⁴. Di conseguenza, se prima il contribuente aveva circa otto mesi per versare quanto dovuto al fine di evitare che l'omissione assumesse rilevanza penale, si ha oggi circa un anno in più per adempiere all'obbligazione tributaria.

Con riferimento agli effetti intertemporali, in assenza di specifiche previsioni all'interno del d.lgs. 87/2024, il raccordo con la disciplina tributaria richiamata impone dunque di non ritenere ancora consumati i delitti di omesso versamento i cui termini sarebbero scaduti, rispettivamente, il 31 ottobre e il 27 dicembre 2023. L'entrata in vigore della nuova formulazione della norma, coerentemente con i principi generali, dovrebbe permettere infatti di saldare il proprio debito col Fisco entro la fine del 2024. In ogni caso, la questione sembra avere poca rilevanza pratica: considerato che il pagamento intervenuto prima dell'apertura del dibattimento opera come causa di non punibilità per i suddetti reati, l'effetto dell'avvenuto versamento sarebbe comunque quello di ritenere l'agente non punibile, o per l'operatività dell'art. 13 d.lgs. 74/2000, o ex art. 2 c.p.

L'allungamento dei tempi così descritto è altresì funzionale al meccanismo di rateizzazione del debito così come modificato dalla riforma. L'art. 3-bis, comma 2-bis, del d.lgs. 462/1997 permette infatti al contribuente di “sfuggire” alla sanzione penale in prossimità della scadenza dei nuovi termini: gli esiti dei controlli automatizzati relativi alle dichiarazioni devono infatti essergli comunicati entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello della loro presentazione; se entro il 31 dicembre viene pagata la prima rata del debito tributario, non si avvera quella che la relazione illustrativa definisce perentoriamente “condizione obiettiva”⁴⁵, per cui non sorgerebbe

pure però riconoscono come il disvalore della condotta si concentri sul momento omissivo.

⁴³ Cfr. art. 6, comma 2, l. n. 405/1990. In dottrina, concordi sul punto A. Lanzi, P. Aldovrandi, *op. cit.*, 505 s.; G. Soana, *op. cit.*, 414 s.; E.M. Ambrosetti, *op. cit.*, 506; E. Musco, F. Ardito, *op. cit.*, 354. Nello stesso senso, già Circolare dell'Agenzia delle Entrate, 4 agosto 2006, n. 28/E. Per considerazioni critiche sul punto, v. però anche A. Martini, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., 611 s.

⁴⁴ Così art. 8, comma 1, d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 per l'IVA dovuta a decorrere dal 2017. Con riferimento a queste modifiche, v. anche A. Ingrassia, *Tra il dire e il fare: le modifiche del c.d. decreto sanzioni ai reati di omesso versamento e di indebita compensazione*, in *DPP*, 2024, 1568 ss.

⁴⁵ Cfr. Relazione illustrativa al decreto, p. 3.

la punibilità per i delitti citati se la somma dovuta al fisco è in corso di estinzione mediante rateizzazione. Allo stesso modo, la decadenza dal beneficio, alle condizioni fissate dall'art. 15-ter d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, contestualmente modificato, rende il fatto punibile quando sia superata la soglia per il debito residuo, differentemente modulata a seconda della fattispecie di riferimento.

È allora chiaro che il differimento della consumazione dei delitti non sia stato funzionale solamente a concedere più tempo al contribuente, ma sia servito soprattutto all'operare della condizione obiettiva. Se infatti occorre attendere l'esito dei controlli automatizzati per ricorrere al meccanismo di rateizzazione citato, doveva necessariamente prendersi come riferimento l'anno successivo non al periodo d'imposta ma alla presentazione della dichiarazione, sulla quale operano detti controlli⁴⁶.

È appena il caso di sottolineare come le citate modifiche – marcata estensione del tempo per adempiere e possibilità di pagare ratealmente per non far sorgere la punibilità – riassumano a pieno l'anima della riforma che si è cercato di tratteggiare in apertura, soprattutto se lette in combinato disposto con le altre innovazioni relative alla non punibilità e alla disciplina della crisi di impresa. Da un lato, infatti, il Legislatore pare mostrare un atteggiamento di apertura verso il contribuente, cercando di delineare un sistema penal-tributario più liberale e, in definitiva, più tollerante soprattutto verso le offese caratterizzate dall'assenza di connotati fraudolenti⁴⁷; dall'altro lato, è evidente la spinta riscossiva che caratterizza simili modifiche, per cui la sanzione penale diventa sempre più lo strumento per assicurare forzosamente il pagamento del tributo. Il meccanismo delineato dalla riforma è infatti senza dubbio improntato al criterio di gradualità⁴⁸, per cui il versamento di quanto dovuto – comprensivo di interessi e, soprattutto, sanzione amministrativa, cui è in definitiva affidata la tenuta del sistema in prospettiva general-preventiva⁴⁹ – ha effetti tanto più favorevoli quanto prima interviene: l'attivazione del meccanismo di rateizzazione richiamato impedisce infatti il sorgere della punibilità per i delitti citati;

⁴⁶ *Amplius* sul punto, nella prospettiva tributaria, v. per tutti G. Melis, *Manuale di diritto tributario*, Torino 2024, 303 ss.

⁴⁷ Così anche G. Flora, *Profili penali della legge delega per la riforma fiscale*, cit., 1417.

⁴⁸ Con riferimento alla disciplina anteriforma, era critico sulla sua effettiva implementazione S. Cavallini, *La non punibilità nel prisma del diritto penale tributario: coerenza o lassismo di sistema?*, in *DPC*, 2020, 3, 264 e 271 s.

⁴⁹ Così A. Lanzi, P. Aldovrandi, *op. cit.*, 121. Già all'indomani dell'introduzione della causa di non punibilità, v. pure le considerazioni di G. Melis, *La nuova disciplina degli effetti penali del debito tributario*, in *RT*, 2016, 3, 589 ss. spec. 608. In senso critico anche E. Musco, F. Ardito, *op. cit.*, 68, con riferimento però alla deroga al principio di specialità infra-sistematico e al pagamento fondante la circostanza attenuante a effetto speciale.

l'estinzione del debito prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, allo stesso modo, li rende non punibili; ove invece il pagamento intervenga entro la chiusura di tale fase del procedimento, si applica la circostanza attenuante a effetto speciale di cui all'art. 13-*bis*, il cui termine ultimo di operatività è stato spostato in avanti dalla stessa riforma proprio per garantire tale coerenza sistematica.

Indubbiamente, i riflessi di favore sul lato penalistico della definizione della propria posizione tributaria contribuiscono a rendere il sistema più tollerabile in concreto⁵⁰. Nondimeno, non sembrano allo stesso tempo del tutto infondati i rilievi critici della dottrina in merito a una simile strumentalizzazione dello *ius terribile* e alle possibili iniquità che potrebbero sorgere per chi non ha i mezzi per far fronte ai pagamenti richiesti⁵¹.

Da ultimo, occorre soffermarsi sulla natura giuridica della mancata attivazione del meccanismo di rateizzazione, indicata, come si è accennato, come condizione obiettiva di punibilità poiché, sostiene la relazione illustrativa, costituirebbe la «manifestazione inequivoca della volontà del contribuente di sottrarsi, sin da principio, al pagamento dell'obbligazione tributaria, da ritenersi integrata allorquando, all'atto della consumazione del reato», non sia stata fatta domanda in tal senso ovvero si sia decaduti dal beneficio⁵². Si tratta, a ben vedere, di una contraddizione in cui cade il Legislatore.

Infatti, delle due l'una: o la clausola esprime una mera indicazione del bisogno di pena, risolvendosi in una valutazione sull'opportunità o meno della punizione⁵³,

⁵⁰ Volendosi limitare alle fattispecie astratte, il sistema sanzionatorio potrebbe sembrare iper-afflittivo, anche in virtù della compresenza di sanzioni di diversa natura: non a caso, gli artt. 13 e 13-*bis* sono stati indicati dalla giurisprudenza costituzionale e di legittimità come norme in grado di assicurare in astratto un trattamento sanzionatorio complessivo proporzionato al disvalore del fatto, almeno prima della modifica del doppio binario di cui si darà conto *infra*, spec. nota 168.

⁵¹ V. *supra* nota 11.

⁵² Cfr. Relazione illustrativa al decreto, 3.

⁵³ Che tale sia il profilo di indagine è assodato: cfr. G. Vassalli, voce *Cause di non punibilità*, in *Enc. Dir.*, VI, 1960, 617; F. Bricola, voce *Punibilità (Condizioni obiettive di)*, in *Noviss. Dig. It.*, Vol. XIV, Torino 1967, 588; F. Ramacci, *Le condizioni obiettive di punibilità*, Napoli 1971, 205; G. Ruggiero, voce *Punibilità*, in *Enc. Dir.*, Vol. XXXVII, 1988, 1131; M. Romano, *Cause di giustificazione, cause scusanti, cause di non punibilità*, in *RIDPP*, 1990, 60; Id., *sub Art. 44 c.p., Commentario sistematico al codice penale*, cit., 477 s. e, da ultimo, P. Veneziani, *La punibilità*, in P. Veneziani, A. Cristillo (a cura di), *La punibilità. Le conseguenze giuridiche del reato*, in C.F. Grosso, T. Padovani, A. Pagliaro (diretto da), *Trattato di diritto penale, Parte generale*, Milano 2014, 284; F. Palazzo, *La non punibilità: una buona carta da giocare oculatamente*, cit., par. 2. *Contra*, G. Cocco, *Punibilità quarto elemento del reato*, Padova 2017, 18 ss.; Id., *Gli istituti della punibilità quale quarto elemento del reato e la cd. giustizia riparativa*, in G. Cocco, E.M. Ambrosetti (a cura di), *Trattato breve di diritto penale. Punibilità e pene*, Padova 2022, 92 ss. spec. 95, che è critico sulla relazione tra punibilità e ragioni di opportunità politico-criminali.

ovvero, come sembra ammettere la relazione citata, spiega i suoi effetti sul piano degli elementi costitutivi dell'illecito, di modo che la mancata rateizzazione delle somme dovute, esplicativa della volontà di non pagare il Fisco, debba a sua volta essere attratta nel fuoco del dolo, quale parte del fatto tipico⁵⁴. La scelta tra queste due opzioni, che si inserisce nel noto dibattito sulle condizioni obiettive⁵⁵, non sembra essere completamente scontata. Da un lato, è vero che la stessa relazione riconduce la clausola *de qua* all'art. 44 Cp, e lo stesso sembra potersi desumere dalla sua formulazione letterale⁵⁶. Dall'altro lato, la giustificazione sul piano politico-criminale non sembra supportare a pieno tale tesi: se infatti si prende come riferimento il pagamento rateale quale indizio della non volontarietà dell'adempimento, è lo stesso omesso versamento a non risultare integrato sul piano soggettivo, per difetto del dolo⁵⁷.

È dunque difficile sostenere la natura di condizione obiettiva partendo dalla relazione illustrativa: bisognerebbe infatti affermare che il Legislatore ha inteso dire che ritiene opportuna la pena solamente nei casi in cui l'inadempimento sia intenzionale, poiché non è stata fatta domanda di rateazione; conclusione ovviamente non percorribile, poiché la volontarietà dell'omissione è elemento costitutivo del reato.

Piuttosto, se si vuole inquadrare l'inciso nell'ambito della categoria disciplinata dall'art. 44 Cp, occorre evitare di leggere il ricorso al meccanismo di cui all'art. 3-bis

⁵⁴ È vero che, secondo la ricostruzione di parte della dottrina, sarebbe possibile anche una terza opzione: qualificando la condizione *de qua* come intrinseca, e legandola al volto costituzionale del principio di colpevolezza, si potrebbe sostenere che la mancata attivazione del meccanismo di rateizzazione dovrebbe poter essere rimproverato al contribuente almeno a titolo di colpa, così forgiando una terza via tra imputazione obiettiva della condizione e attrazione dell'evento ivi descritto all'interno del fatto di reato, per cui sarebbe ovviamente necessario il dolo. Per una ricostruzione simile in relazione all'intera categoria dogmatica, v. già subito dopo le sentenze della Corte costituzionale 364/1988 e 1085/1988, F. Angioni, *Condizioni di punibilità e principio di colpevolezza*, in *RIDPP*, 1989, 1447 ss., spec. 1498 e P. Veneziani, *Spunti per una teoria del reato condizionato*, Padova 1992, 2 e 6 ss. Più di recente, Id., *La punibilità*, cit., 280 ss. e D. Falcinelli, *Le soglie di non punibilità tra fatto e definizione normo-culturale*, Torino 2007, 15 ss.

⁵⁵ La letteratura sul punto è sterminata e ha radice, come si intuisce, nella imputazione obiettiva della condizione, da sempre in tensione, come si è accennato, col principio di colpevolezza: senza pretesa di esaustività, cfr. P. Curatola, voce *Condizioni obiettive di punibilità*, in *Enc. Dir.*, Vol. VIII, Milano 1961, 807 ss.; G. Neppi Modona, voce *Condizioni obiettive di punibilità*, in *Enc. Giur.*, VII, 1988, 1 ss.; M. Zanotti, voce *Punibilità (condizioni obiettive di)*, in *Dig. disc. pen.*, Vol. X, Torino 1995, 536 ss.; P. Veneziani, *Spunti per una teoria del reato condizionato*, cit.; Id., *La punibilità*, cit., 279 ss.; F. Angioni, *op. cit.*, 1440 ss.; V. Mormando, *L'evoluzione storico-dogmatica delle condizioni obiettive di punibilità*, *RIDPP*, 1996, 610 ss.

⁵⁶ V. però i rilievi già di F. Bricola, *op. cit.*, 598 ss. per cui tali argomenti non sarebbero affatto decisive: l'A. arriva infatti a ravvisare nell'intero ordinamento solamente una condizione obiettiva nella sentenza dichiarativa di fallimento per il delitto di bancarotta prefallimentare.

⁵⁷ Si tratta di una questione che, per certi aspetti, riproduce il dibattito in merito alla nuova esimente della crisi di liquidità. *Amplius*, v. par. 6.1.

d.lgs. 462/1997 quale elemento indiziario del dolo e ritenere che l'opportunità della punizione sia ancora una volta motivata da esigenza di cassa, in armonia con lo spirito della riforma. In altri termini, il bisogno di pena cui è agganciata la natura di condizione obiettiva sarebbe rinvenibile nella mancata attivazione del contribuente per iniziare a regolarizzare la propria posizione, in modo speculare alla *ratio* dell'art. 13 d.lgs. 74/2000, per cui il pagamento fonderebbe la non punibilità proprio per ragioni politico-criminali⁵⁸. Così facendo, si potrebbe sostenere che il Legislatore rinunci a punire un fatto già carico di disvalore e meritevole di sanzione penale⁵⁹ per motivi prettamente economici. Insomma, così come l'avvenuto pagamento dell'imposta evasa, comprensiva di sanzioni e interessi, è pacificamente ricondotto alla categoria della non punibilità⁶⁰, allo stesso modo dovrebbe avvenire con la clausola citata.

Questa impostazione – certamente aderente alla lettera della legge e, probabilmente, alle stesse intenzioni del Legislatore – rischia però di confliggere con la natura dei delitti di omesso versamento, il cui disvalore si incentra proprio sul mero inadempimento del soggetto attivo, come più volte sottolineato. È dunque arduo rinvenire l'opportunità della pena nel persistere della stessa inosservanza che fonda l'incriminazione e giustifica, in definitiva, l'intervento penale. Seguendo dunque questo diverso orientamento, per potersi muovere un rimprovero al contribuente occorrerà che anche la mancata rateizzazione del debito sia coperta dal dolo di omesso versamento, perdendo così la sua natura *obiettiva* che la relazione illustrativa prova a sostenere.

4. Come poi si è accennato, lo stesso criterio della legge delega che imponeva di adeguare i profili premiali del sistema all'effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari ha ispirato altresì ulteriori modifiche all'art. 12-*bis* d.lgs. 74/2000, relative alla confisca del profitto, ad alcuni degli speciali indici-criteri circa

⁵⁸ V. *supra*, note 4 e 40. V. anche la diversa opinione di A. Ingrassia, *Tra il dire e il fare: le modifiche del c.d. decreto sanzioni ai reati di omesso versamento e di indebita compensazione*, cit., 1570, che ritiene si tratti di una causa sopravvenuta di non punibilità. Considerate però le modifiche alla procedura tributaria che impongono di comunicare gli esiti dei controlli automatizzati in tempo utile per attivare la rateizzazione, non sembra che la condotta riparativa del contribuente possa essere posta in essere successivamente al termine di rilevanza penale dell'omissione.

⁵⁹ Sulla differenza meritevolezza e bisogno di pena, v. per tutti M. Romano, *“Meritevolezza di pena”, “bisogno di pena” e teoria del reato*, in *RIDPP*, 1992, 32 s. e bibliografia ivi citata; nonché, C.E. Paliero, *Il principio di effettività nel diritto penale*, in *RIDPP*, 1990, 461 ss.; Id., *Il mercato della penalità*, Milano 2021, 4 ss.

⁶⁰ Nella manualistica, A. Lanzi, P. Aldovrandi, *op. cit.*, 119; E. Musco, F. Ardito, *op. cit.*, 61; E.M. Ambrosetti, *op. cit.*, 507; G. Soana, *op. cit.*, 563.

l'applicazione dell'art. 131-bis Cp inseriti all'interno dell'art. 13 e alla circostanza attenuante a effetto speciale di cui all'art. 13-bis.

Partendo da queste ultime innovazioni, si è già detto che il d.lgs. 87/2024 ha spostato in avanti il termine per fruire dell'attenuante citata. Se infatti prima il pagamento doveva avvenire entro l'apertura del dibattimento di primo grado, sovrapponendosi quindi a quanto previsto per la causa di non punibilità, oggi il contribuente può versare quanto dovuto fino alla dichiarazione di chiusura di tale fase processuale, rafforzando così l'aspetto graduale della premialità che si è sopra rimarcato e permettendo di giovare dello sconto di pena anche per i delitti di omesso versamento e indebita compensazione per crediti non spettanti, prima interessati unicamente dall'art. 13, primo comma⁶¹.

Per quanto riguarda il coordinamento con il meccanismo estintivo del debito, si è scelto di differenziare il regime applicabile a seconda che a venire in rilievo sia la causa di non punibilità ovvero l'art. 13-bis. Per la prima, infatti, continua a trovare applicazione la disciplina anteriforma: ove sia stata avviata la procedura di rateizzazione, il procedimento penale può essere sospeso per un periodo massimo di sei mesi, comprensivo di proroghe. Ora, potendosi arrivare fino a venti rate trimestrali secondo le norme tributarie⁶², è chiaro che un simile meccanismo si rivela inefficace laddove al contribuente manchino più di due rate⁶³. Tale situazione è stata anche oggetto di scrutinio da parte della Corte costituzionale, che ha però sempre ribadito come, trattandosi di una causa di non punibilità in senso stretto, il Legislatore gode di uno spazio di discrezionalità non sindacabile in assenza di soluzioni costituzionalmente obbligate, dichiarando inammissibili le censure proposte alla norma citata⁶⁴.

Ebbene, la riforma ha confermato tale meccanismo, differenziandolo però da quello attivabile per giovare della circostanza attenuante: in quest'ipotesi, infatti, la nuova formulazione dell'art. 13-bis permette, in caso di rateizzazione del debito tributario «a seguito delle procedure conciliative e di adesione all'accertamento», di sospendere il

⁶¹ Cfr. A. Lanzi, P. Aldovrandi, *op. cit.*, 128, anche per ulteriori riferimenti. In senso contrario, v. però E.M. Ambrosetti, *op. cit.*, 512.

⁶² Cfr. il già citato art. 3-bis, comma 1, d.lgs. 462/1997.

⁶³ Situazione evidenziata anche da A. Lanzi, P. Aldovrandi, *op. cit.*, 123; G. Soana, *op. cit.*, 573 s.; E. Musco, F. Ardito, *op. cit.*, 63 ss., nota 73.

⁶⁴ Cfr. Corte cost. 8 novembre 2017, n. 256 e Corte cost., 20 febbraio 2019, n. 170. V. sul punto S. Finocchiaro, *La nuova causa di non punibilità per estinzione del debito tributario posta al vaglio della Corte costituzionale da un'ordinanza del Tribunale di Treviso*, in www.dirittopenalecontemporaneo.it, 4.4.2016 a commento della prima ordinanza di rinvio.

procedimento penale fino a un anno⁶⁵. Decorso tale termine, il tenore letterale della disposizione sembra comunque obbligare il giudice a mantenere la sospensione per ulteriori tre mesi in caso di comunicazione dell’Agenzia delle Entrate circa la regolarità dei pagamenti; l’ulteriore proroga, sempre trimestrale, è invece facoltativa. Coerentemente con le modifiche apportate ai delitti di omesso versamento, è altresì previsto che la decadenza dal beneficio comporti la revoca della sospensione.

Sul punto, emerge *ictu oculi* un ingiustificato disallineamento tra le due discipline. Non si comprende infatti perché per l’operare della causa di non punibilità – che avrebbe dunque una più marcata efficacia riscossiva, vista anche la maggiore qualità del “premio” che si promette al contribuente – sia possibile una sospensione massima di sei mesi, mentre si possa arrivare fino a un anno e mezzo per assicurare lo sconto di pena previsto dall’art. 13-bis⁶⁶. Il mutato quadro normativo si espone quindi, sotto questo versante, a una irragionevolezza sistematica, che ben potrebbe essere censurata dalla Corte costituzionale proprio con riferimento all’art. 3 Cost.

In secondo luogo, occorre altresì notare come la norma non faccia riferimento al ravvedimento operoso, invece richiamato dall’art. 13, riproponendo dunque le stesse problematiche poste sotto la vigenza della norma anteriforma⁶⁷. Anche in questo caso, sarebbe dunque stato preferibile allineare esplicitamente gli strumenti deflattivi del contenzioso tributario suscettibili di acquistare efficacia in questa prospettiva, fugando così ogni dubbio sulla possibilità di valorizzare il meccanismo previsto

⁶⁵ Peraltro, l’art. 1, comma 6, d.lgs. 87/2024 ha cura di specificare che risulta valida ai fini della disposizione *de qua* (nonché della confisca) anche la rateizzazione disposta ai sensi dell’articolo 1, commi da 174 a 178 della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (c.d. Ravvedimento speciale).

⁶⁶ È appena il caso di sottolineare come un coordinamento “totale” con la disciplina tributaria avrebbe dovuto comportare una sospensione del procedimento fino a cinque anni, opzione evidentemente non percorribile per motivi di ragionevole durata del processo. Sotto questo versante, v. infatti le critiche di G.L. Gatta, “*Tregua fiscale e nuova causa di non punibilità dei reati tributari attivabile fino al giudizio d’appello. E il PNRR?*”, in *www.sistemapenale.it*, 12.4.2023, par. 1 e 5 alla particolare causa di non punibilità prevista dall’art. 23 d.l. 30 marzo 2023, n. 34, che non prevede un termine massimo di sospensione.

⁶⁷ Il tenore letterale dell’art. 13-bis fa infatti riferimento alle «procedure conciliative e di adesione all’accertamento», diversamente dalla causa di non punibilità che espressamente prevede anche il ravvedimento operoso quale istituto deflattivo suscettibile di acquistare rilievo in ottica penalistica. Tale circostanza era stata ben evidenziata già sotto la vigenza dell’originario art. 13, da E. Mastrogiacomo, *Commento all’art. 13*, in I. Caraccioli, A. Giarda, A. Lanzi (a cura di), *Diritto e procedura penale tributaria*, cit., 401 ss. e aveva dunque portato a dubitare circa la rilevanza di quest’ultimo meccanismo per l’operare della circostanza attenuante. La dottrina prevalente ritiene comunque utilizzabile anche il ravvedimento operoso: cfr. A. Lanzi, P. Aldovrandi, *op. cit.*, 129; E. Musco, F. Ardito, *op. cit.*, 67 s.; A. Perini, voce *Reati tributari*, cit., 559. In chiave critica, v. anche F. Bellagamba, *Il ravvedimento operoso nella nuova disciplina dei reati tributari: tra buone intenzioni ed imperfezioni tecniche*, in *DPP*, 2016, 2, 242 ss. Per una panoramica degli strumenti deflattivi valorizzabili in prospettiva penale, cfr. G. Soana, *op. cit.*, 570 ss.

dall'art. 13 d.lgs. 472/1997 ai fini del riconoscimento della circostanza attenuante.

Infine, le modifiche intervenute sul comma 2 dell'art. 13-*bis* non mutano la particolare disciplina del patteggiamento per i reati tributari⁶⁸, limitandosi a riformulare la norma coerentemente con il rinnovato quadro normativo.

4.1 Per quanto riguarda invece la confisca, i medesimi criteri di delega sopra citati hanno portato alla riformulazione del comma 2 dell'art. 12-*bis*. Si tratta, in verità, di una lettura ampia di tali indicazioni: l'art. 20, comma 1, lett. a), n. 3) l. 111/2023 fa infatti espresso riferimento ai «profili sostanziali e processuali connessi alle ipotesi di non punibilità e di applicazione delle circostanze attenuanti». Risulta dunque arduo ricomprendervi anche la delega per le modifiche alla misura ablativa citata, che dovranno perciò necessariamente discendere dalla formula – invero, quasi in bianco – di cui alla lett. b), n. 2) della legge citata, che permetteva di intervenire, come si è visto, per «attribuire specifico rilievo alle definizioni raggiunte in sede amministrativa e giudiziaria ai fini della valutazione della rilevanza penale del fatto».

Ora, è noto che la disciplina della confisca per i reati tributari abbia nel tempo subito una notevole evoluzione, in linea con la rinnovata attenzione per l'istituto citato quale perno del sistema di contrasto alla criminalità economica⁶⁹. L'intervento del Legislatore si è concentrato però unicamente sulla problematica relativa alla possibilità di disporre la misura ablativa, in via cautelare, in caso di pagamento già avvenuto o in corso di rateizzazione. Si tratta di un tema da tempo oggetto di riflessione, che si è sviluppato a partire da un orientamento giurisprudenziale della Corte di Cassazione maturato prima del citato d.lgs. 158/2015. In particolare, anche in assenza di

⁶⁸ Sulle problematiche che tale disciplina pone, v. già A. Ingrassia, *Circostanze e cause di non punibilità. La voluntary disclosure*, cit., 529; S. Putinati, *Le circostanze speciali del reato tributario*, cit., 540 s.; A. Lanzi, P. Aldovrandi, *op. cit.*, 130 ss.; E. Musco, F. Ardito, *op. cit.*, 68, nota 85.

⁶⁹ In tal senso v. per tutti A. Alessandri, *Criminalità economica e confisca del profitto*, in E. Dolcini, C.E. Paliero (a cura di), *Studi in onore di Giorgio Marinucci*, Vol. III, Milano 2006, 2107 ss.; A. Alessandri, S. Seminara, *Diritto penale commerciale*, Vol. I, Torino 2018, 32 ss. e bibliografia ivi citata. Sulle diverse problematiche dell'istituto in relazione ai reati tributari, v. A. Lanzi, P. Aldovrandi, *op. cit.*, 273 ss.; G. Soana, *op. cit.*, 679; E. Musco, F. Ardito, *op. cit.*, 99 ss.; E.M. Ambrosetti, *op. cit.*, 444 ss.; D. Fondaroli, *Tassazione versus sequestro e confisca dei proventi da reato*, in R. Borsari (a cura di), *Profili critici del diritto penale tributario*, Padova 2013, 267 ss.; M. Lanzi, *La confisca diretta e di valore nei reati tributari: riflessioni e questioni aperte*, in *IP*, 2014, 167 ss.; M. Romano, *Confisca, responsabilità degli enti, reati tributari*, in *RIDPP*, 2015, 1674 ss.; R. Guerini, *L'evoluzione della confisca nei reati tributari*, in A. Cadoppi, P. Veneziani, P. Aldovrandi, S. Putinati (a cura di), *Legalità e diritto penale dell'economia. Studi in onore di Alessio Lanzi*, Napoli 2020, 411 ss.; nonché V. Mongillo, *Confisca (per equivalente) e risparmi di spesa: dall'incerto statuto alla violazione dei principi*, in *RIDPP*, 2015, 2, 716 ss. relativamente al risparmio d'imposta come oggetto confiscabile.

disposizioni in tal senso, i giudici di legittimità erano già pervenuti alla conclusione per cui l'istituto in parola non si sarebbe dovuto applicare per le somme già restituite al Fisco, coerentemente con il principio generale per cui, se la confisca mira a ripristinare lo *status quo ante delictum*, laddove il contribuente abbia già provveduto in tal senso un'ulteriore ablazione patrimoniale realizzerebbe un'ingiustificata duplicazione punitiva⁷⁰.

La riforma del 2015, cui si è più volte accennato, nel recepire tale indirizzo ermeneutico ha provato maldestramente ad allargarne le maglie, prevedendo che l'istituto non operi per la parte che il soggetto attivo «si impegna a restituire all'Erario»⁷¹. La conseguenza di tale modifica normativa è stata dunque un'interpretazione giurisprudenziale volta a limitarne la portata. Si è infatti richiesto, da un lato, che fosse prodotto un impegno formale tra contribuente e Amministrazione Finanziaria dal quale risulti un accordo già accettato dal Fisco circa il versamento periodico delle somme dovute⁷²; dall'altro lato, è sempre stato abbastanza pacifico che la disposizione richiamata andasse letta nel senso che la confisca può comunque essere disposta con la sentenza di condanna ma, come risulta dal tenore letterale della legge, «non opera», ossia non sarebbe produttiva di effetti fintantoché il contribuente risulti in regola con i pagamenti⁷³. In tal modo, si dotava di una peculiare efficacia sospensiva il provvedimento del giudice, volto a evitare vuoti di tutela: se infatti la confisca non avesse potuto essere disposta *tout court*, al mancato pagamento successivo alla fine del processo penale sarebbe seguito un serio pregiudizio per le ragioni del Fisco.

L'esito di tale approdo ermeneutico è stato dunque la sostanziale inosservanza del secondo comma dell'art. 12-*bis* nella fase cautelare⁷⁴: l'orientamento prevalente nella giurisprudenza di legittimità ha infatti sempre ritenuto che il sequestro vada

⁷⁰ Così Cass. pen., Sez. III, 12.7.2012, n. 46726; Cass. pen., Sez. III, 15.4.2015, n. 20877. A commento di tale orientamento, v. anche G. Soana, *Confisca per equivalente e sopravvenuto pagamento del debito tributario*, in *RT*, 2012, 546 ss.; A. Martini, *Frode, menzogna e disobbedienza*, cit., 28.

⁷¹ Nel senso che la norma sarebbe funzionale a far prevalere gli interessi dell'Erario sulle esigenze proprie del processo penale, v. in chiave critica S. Finocchiaro, *L'impegno a pagare il debito tributario e i suoi effetti su confisca e sequestro*, in *www.dirittopenalecontemporaneo.it*, 14.12.2015, 4; R. Guerini, *op. cit.*, 416.

⁷² Cass. pen., Sez. III, 2.11.2019, n. 6249; Cass. pen., Sez. III, 10.5.2018, n. 46974; Cass. pen., Sez. III, 14.1.2016, n. 5728.

⁷³ Interpretazione pacifica a partire da Cass. pen., Sez. III, 14.1.2016, n. 5728, cit. Tra le pronunce più recenti, v. Cass. pen., Sez. III, 6.7.2021, n.32897; Cass. pen., Sez. III, 5.4.2023, n. 14286. Sul punto, già R. Guerini, *op. cit.*, 420 ss.; G. Soana, *I reati tributari*, cit., 720 s.; E. Musco, F. Ardito, *op. cit.*, 115 s.; E.M. Ambrosetti, *op. cit.*, 448, nota 152.

⁷⁴ Così anche G. Soana, *I reati tributari*, cit., 721. In giurisprudenza, v. Cass. pen., Sez. III, 14.1.2016, n. 5728, cit. e le altre pronunce citate *infra*, nota 78.

comunque disposto anche in presenza di un impegno formale, sulla base della generale disposizione *ex* 321, comma 2, Cpp, che consente al pubblico ministero di richiedere tale misura laddove sia consentito disporre la confisca; se poi interviene l'integrale pagamento, la somma oggetto della misura cautelare potrà essere restituita all'imputato⁷⁵.

Ebbene, a fronte di questo quadro applicativo dell'istituto, la volontà della riforma era dunque quella di anticipare alla fase cautelare gli approdi interpretativi raggiunti in merito all'operatività della misura definitiva: da qui la riformulazione del comma citato nel senso che (non la confisca ma) il sequestro non opera se «il debito tributario è in corso di estinzione mediante rateizzazione, anche a seguito di procedure conciliative o di accertamento con adesione, sempre che, in detti casi, il contribuente risulti in regola con i relativi pagamenti»⁷⁶. La disposizione recepisce quindi, da un lato, la necessità della formalità dell'impegno; dall'altro lato, si pone in netta contrapposizione con l'indirizzo della giurisprudenza di legittimità sopra richiamato in merito all'operatività dell'art. 12-*bis* in fase cautelare.

Tale intento ci pare condivisibile: è noto infatti che le misure di questo tenore hanno la funzione di assicurare l'utilità che si potrebbe ottenere all'esito del procedimento, secondo il generale principio di strumentalità; non potendosi disporre la confisca "operativa" all'esito del processo penale, *a fortiori* non si dovrebbe poterla disporre in via cautelare⁷⁷. Al più, si sarebbe dovuto prevedere una norma che permettesse, appunto, di disporre un sequestro preventivo dall'efficacia condizionata⁷⁸.

Nondimeno, le eccezioni poste dallo stesso Legislatore a tale regola la rendono di difficile applicazione pratica. L'impossibilità di disporre il sequestro è infatti prevista «salvo che sussista il concreto pericolo di dispersione della garanzia patrimoniale, desumibile dalle condizioni reddituali, patrimoniali o finanziarie del reo, tenuto altresì conto della gravità del reato».

⁷⁵ V. anche G. Soana, *I reati tributari*, cit., 722; E. Musco, F. Ardito, *op. cit.*, 116, che ritengono applicabile l'art. 85 disp. att. Cpp per procedere al pagamento del debito tributario con le somme oggetto di sequestro.

⁷⁶ Appare appena il caso di notare come la formulazione letterale della norma, che fa riferimento alla rateizzazione *anche* tramite procedure conciliative e accertamento con adesione, permetta di ricomprendere tutti gli strumenti deflattivi della normativa tributaria anche non espressamente richiamati.

⁷⁷ Per tali principi generali, v. per tutti P. Calamandrei, *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*, Padova 1936, 21.

⁷⁸ Conclusione cui infatti era arrivata una parte della giurisprudenza di legittimità: Cfr. Cass. pen., Sez. III, 6.7.2021, n. 32897; nel senso invece che il sequestro dovrebbe essere semplicemente ridotto al seguito dei pagamenti rateali – realizzandosi così una "provvisoria" duplicazione sanzionatoria – Cass. pen., Sez. III, 5.4.2023, n. 14286; Cass. pen., Sez. III, 23.10.2019, n. 47837.

L'inciso è alquanto problematico: la norma sembra far riferimento al *periculum in mora* – che, vale la pena ricordare, è presupposto applicativo dell'istituto cautelare⁷⁹ – quale circostanza che consentirebbe l'ablazione patrimoniale anche in caso di debito tributario in corso di rateizzazione. Si tratta però di un'evidente contraddizione: se il requisito richiamato non ricorresse, non potrebbe infatti essere disposto il sequestro preventivo a prescindere dal ricorso o meno del contribuente agli strumenti deflattivi richiamati dalla normativa tributaria. Di conseguenza, un'interpretazione letterale della norma la renderebbe sostanzialmente ineffettiva. È anzi possibile leggere tale innovazione in senso opposto rispetto alla volontà che ha ispirato la riforma, essendo ora permesso di disporre non solo il sequestro ma anche la confisca “operativa”, essendo venuto meno il richiamo espresso a tale istituto nell'art. 12-*bis*.

Insomma, se la *voluntas legis* voleva coniare una norma che sterilizzasse l'interpretazione invalsa in seno alla Corte di legittimità sancendo la generale impossibilità di disporre già il sequestro preventivo in presenza di un accordo tra Fisco e contribuente, il prodotto legislativo sembra andare nella direzione opposta, concretizzandosi in una regola di fatto inapplicabile salvo interpretazioni *contra legem* e permettendo finanche un'applicazione più rigorosa della misura ablativa⁸⁰.

L'unico modo per uscire dall'*impasse* è infatti quello di fare ricorso al precedente orientamento della Cassazione, formatosi in assenza dell'art. 12-*bis* d.lgs. 74/2000 e che la riforma del 2015 aveva inteso recepire, per cui la confisca non può operare per i versamenti già effettuati all'Erario, sulla base dei principi generali⁸¹. Si tratta quindi di un passo indietro rispetto alla strada intrapresa dal Legislatore. Nondimeno, la formulazione letterale del nuovo comma 2-*bis* sembra non lasciare altra alternativa: non si può infatti né differenziare il *periculum in mora* dal concreto pericolo di dispersione delle garanzie patrimoniali né adottare un'interpretazione abrogatrice dell'inciso con cui si apre la nuova norma senza tradirne vistosamente il tenore letterale. Non resta quindi che affidarsi alla prassi giurisprudenziale per evitare che la riforma si risolva in un lasciapassare per consentire l'ablazione – invero *sine titulo* – di somme già versate.

⁷⁹ Per tutte, Cass. pen., Sez. Un., 11.10.2021, n. 36959. Nella manualistica, P. Tonini, C. Conti, *Manuale di procedura penale*, Milano 2023, 537 ss.

⁸⁰ Arriva alle medesime conclusioni E. Penco, *Il nuovo assetto della premialità penale-tributaria e l'efficacia esimente della crisi di liquidità: il d.lgs. 87 del 2024 tra esigenze riscossive e istanze di equità*, in *DPP*, 2024, 1584 s. Infatti, per una prima applicazione pratica, v. Cass. pen., Sez. III, 20.6.2024, n. 35339.

⁸¹ V. *supra* nota 70.

5. Venendo ora alle modifiche intervenute sull'art. 13 d.lgs. 74/2000, la definizione della propria posizione sul versante tributario ha trovato riconoscimento anche nella codificazione di alcuni indici-criteri speciali in merito all'applicazione dell'art. 131-bis Cp ai reati tributari⁸².

In prima battuta, occorre rilevare che tali indicazioni debbano essere valutate dal giudice «in modo prevalente», senza dunque che perda del tutto rilievo il giudizio di tenuità del fatto in base agli usuali criteri. Nondimeno, coerentemente con il particolarismo che connota la materia, si è voluto porre l'accento su alcuni dei fattori tipici del sotto-sistema anche per l'operatività della disposizione generale richiamata, costruendo così una *species* tributaria del generale “tipo bagatellare” previsto dal codice penale⁸³. In ogni caso, posta la centralità dei nuovi parametri, gli ulteriori indici contemplati dall'art. 131-bis Cp dovrebbero rimanere oggetto della valutazione del giudice, anche considerata l'interpretazione comune della norma “gemella” in materia di false comunicazioni sociali⁸⁴. Non dovrebbe quindi essere possibile affermare la tenuità del fatto in presenza dei soli criteri di nuovo conio.

Le lett. b) e c) del nuovo comma 3-ter dell'art. 13 impongono dunque di prendere in considerazione l'avvenuto pagamento integrale di quanto dovuto al Fisco secondo l'accordo formalizzato con l'Amministrazione Finanziaria o, laddove il debito sia ancora in corso la rateizzazione, l'entità dell'ammontare residuo, ovviamente al di

⁸² In generale sulla causa di non punibilità, v. C.F. Grosso, *La non punibilità per la particolare tenuità del fatto*, in *DPP*, 2015, 517 ss.; R. Bartoli, *L'esclusione della punibilità per la particolare tenuità del fatto*, *ivi*, 659 ss.; G. De Francesco, *La particolare tenuità del fatto*, in *Criminalia*, 2015, 199 ss.; G. Amarelli, voce *Particolare tenuità del fatto (diritto penale)*, in *Enc. Dir.*, *Annali X*, 2017, 557 ss.; A. Gullo, sub *Art. 131-bis*, in E. Dolcini, G. Gatta (diretto da), *Codice penale commentato*, T. I, Milano 2021, 1973 ss. Più di recente, A. Gullo, *La particolare tenuità del fatto: una figura sotto assedio*, in *AP*, 2021, 1 ss.; M. Romano, *Non punibilità, estinzione del reato, riforma Cartabia*, in *RIDPP*, 2024, 2, 439 ss.

⁸³ Il riferimento è ovviamente a C.E. Paliero, “Minima non curat praetor”. *Ipertrofia del diritto penale e decriminalizzazione dei reati bagatellari*, Padova 1985, 627 ss., nonché, proprio con riferimento al 131-bis c.p., Id., “Principio di esiguità”, e *deflazione penale: la ricetta italiana del “tipo bagatellare”*, in *RIDPP*, 2023, 2, 537.

⁸⁴ Cfr. art. 2621-ter CC. La norma è stata oggetto di numerose critiche per l'indeterminatezza della locuzione “in modo prevalente” e, soprattutto, per l'estraneità del criterio indicato (l'eventuale danno cagionato alla società, soci o creditori) al fatto tipico di false comunicazioni sociali: cfr. S. Seminara, *La riforma dei reati di false comunicazioni sociali*, in *DPP*, 2015, 7, 820 s.; M. Gambardella, *Il ritorno del delitto di false comunicazioni sociali: tra fatti materiali rilevanti, fatti di lieve entità e fatti di particolare tenuità*, in *CP*, 2015, 1728 s.; F. Mucciarelli, *Le nuove false comunicazioni sociali: note in ordine sparso*, in *DPC*, 2015, 2, 186 s. Se il linguaggio legislativo è rimasto lo stesso, non sembra però che possano qui riprodursi anche le critiche relative agli indici da valutare in modo prevalente: come si vedrà *infra*, si tratta infatti di criteri che attengono alla tipicità delle offese tributarie e che sono stati in larga parte recepiti dall'interpretazione giurisprudenziale prevalente (come l'entità dello scostamento dalla soglia di punibilità) o che fanno comunque riferimento a una situazione di rimproverabilità attenuata (come la crisi di impresa), senza dunque costringere il giudice a prendere in considerazione un evento estraneo al fatto tipico come avviene in materia di false comunicazioni sociali.

fuori delle ipotesi in cui tali versamenti operino come causa di non punibilità o, di converso, impediscano il verificarsi della condizione obiettiva sopra richiamata. L'ambito applicativo della nuova disposizione comprende dunque anche i versamenti avvenuti oltre i limiti temporali già scanditi dagli artt. 13 e 13-bis⁸⁵. In tal modo, si rafforza ulteriormente la gradualità del meccanismo riscossivo tratteggiato, assegnando efficacia anche ai pagamenti effettuati "fuori termine". Nondimeno, resta inteso che gli effetti premiali a essi ricollegati sono conseguentemente attenuati: la causa di non punibilità e la circostanza attenuante operano infatti oggettivamente, essendo preclusa qualsivoglia attività valutativa del giudice sull'entità dell'offesa o sulla personalità del reo. Al contrario, dovendo tali indici essere presi in considerazione per l'applicazione dell'art. 131-bis Cp, residua sempre un margine di discrezionalità piuttosto ampio, che rende preferibile, in ottica di strategia processuale, puntare sulla "certezza" delle clausole richiamate piuttosto che scommettere sull'operatività della disposizione codicistica.

Si giustifica così il fatto che il versamento integrale avvenuto entro la chiusura del dibattimento opera come attenuante a effetto speciale, mentre quello compiuto successivamente può fondare la non punibilità. Se infatti la maggiore premialità connessa all'istituto citato rispetto alla circostanza a effetto speciale può apparire *prima facie* come un elemento di distonia rispetto alla gradualità del sistema, la necessaria sussistenza di altre circostanze per la valutazione della tenuità dell'offesa e la fisiologica discrezionalità che connota l'applicazione dell'art. 131-bis c.p. giustificano, in definitiva, tale sfasatura.

Inoltre, per quanto attiene ai rapporti con la norma generale, ci sembra che tali indici possano essere ricondotti alla categoria delle "condotte successive al reato", elemento di cui occorre tenere conto dopo le modifiche intervenute con la riforma Cartabia⁸⁶. Ora, l'interpretazione prevalente del nuovo inciso della disposizione

⁸⁵ Si è fatto finora riferimento ai soli delitti di omesso versamento e indebita compensazione: resta inteso che, per i reati tributari connotati da frodolenzia – esclusa la compensazione con crediti inesistenti – e gli altri delitti dichiarativi, per la non punibilità opera il ben più rigoroso limite temporale fissato dall'art. 13, comma 2.

⁸⁶ Su cui v. G. Martiello, *La "particolare tenuità del fatto" dopo l'attuazione della "Riforma Cartabia": prossime note di commento al novellato art. 131-bis c.p.*, in *Discrimen*, 10.11.2022, 1 ss.; G. De Vero, *La riforma del sistema sanzionatorio penale: uno sguardo d'insieme*, in *LP*, 20.2.2023, 20 ss.; S. Riccardi, *La nuova disciplina dell'art. 131-bis nel quadro della riforma Cartabia*, in *LP*, 2.3.2023, 11 ss.; D. Brunelli, *Le modifiche alla non punibilità del fatto*, in *DPP*, 2023, 61 ss.; C.E. Paliero, *"Principio di esiguità", e deflazione penale: la ricetta italiana del "tipo bagatellare"*, cit., 544 s.; M. Dova, *L'esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto*, in D. Castronuovo, M. Donini, E.M. Mancuso, G. Varraso (a cura di), *Riforma Cartabia: la nuova giustizia penale*, Padova 2023, 115 ss.; G. Panebianco, *I nuovi confini della non punibilità per particolare tenuità del fatto*, in *GI*, 2023, 963 ss.; A. Gullo, *Profili di diritto penale sostanziale nel d.lgs. 150 del 2022*, in E.M. Catalano, R.E. Kostoris, R. Orlandi (a cura di),

codicistica, coerentemente con quanto precisato nella Relazione illustrativa⁸⁷, tende a negare l'applicazione della causa *de qua* sulla base del solo comportamento *post delictum*, richiedendo la sussistenza di ulteriori fattori idonei a qualificare il fatto come particolarmente tenue⁸⁸. Così, in un recente caso in materia di dichiarazione infedele, pur prendendo in esame il versamento dell'imposta evasa sulla base del riformato art. 131-bis Cp, la Corte di Cassazione ha comunque negato il riconoscimento del beneficio, richiedendo, da un lato, uno scostamento minimo dalla soglia di punibilità e, dall'altro, una caratterizzazione dell'offesa come tenue sulla base di tutti gli usuali indici⁸⁹. Viene dunque da chiedersi se il nuovo comma dell'art. 13 d.lgs. 74/2000 si ponga in controtendenza rispetto al filone giurisprudenziale appena richiamato, anche in virtù della "clausola di prevalenza" analizzata in apertura. A ben vedere, non sembra che la nuova disposizione apra la strada a una dichiarazione di non punibilità sulla base della

Riassetti della penalità, razionalizzazione del procedimento di primo grado, giustizia riparativa, Vol. II, Milano 2023, 37 ss.; N. Recchia, *Esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto: estensione dell'ambito di applicazione, preclusioni e rilievo della condotta susseguente al reato*, in G.L. Gatta, M. Gialuz (diretto da), *Riforma Cartabia. Le modifiche al sistema penale*, Vol. III, R. Bartoli-G.L. Gatta-V. Manes (a cura di), *Le modifiche al sistema penale*, Torino 2024, 396 ss.; M. Romano, *Non punibilità, estinzione del reato, riforma Cartabia*, cit., 445 s. Si tratta di una presa di posizione del Legislatore avvenuta a seguito di un dibattito circa la rilevanza dei comportamenti *post delictum*: v. in senso sfavorevole, con diversità di accenti, Cass. pen., Sez. V, 28.4.2015, n. 38961; Cass. pen., Sez. II, 30.9.2015, n. 41742; Cass. pen., Sez. IV, 18.1.2018, n. 6520. *Contra*, v. Cass. pen., Sez. III, 29.1.2018, n. 4123, annotata da E. Penco, *(Ir)rilevanza delle condotte riparatorie successive al reato ai fini del giudizio di particolare tenuità*, in *GI*, 2018, 503 ss., che pure richiama in nota Trib. Foggia, 10.4.2015, n. 1670 per un'applicazione della disposizione a seguito del pagamento del debito tributario per un reato fiscale.

⁸⁷ Cfr. Relazione Illustrativa al d.lgs. 150/2022, p. 345 s.

⁸⁸ Cfr. Cass. pen., Sez. IV, 25.9.2023, n. 38909 in *DPP*, 2023, 12, 1595 s. con nota di F. Rocchi, che fa applicazione dell'art. 131-bis Cp per il reato di cui all'art. 44, lett. a) d.P.R. 380/2001 tenendo in considerazione la presentazione *post factum* di un'istanza di regolarizzazione del titolo edilizio ma sottolineando altresì la modestia dell'intervento abusivo; Cass. pen., Sez. III, 2.5.2023, n. 18029, in *GI*, 2023, 1238 ss. con nota di G. Santalucia, in materia di salute e sicurezza sul lavoro, che pur facendo applicazione della norma citata in base alla successiva eliminazione, da parte dell'imputato, della violazione rilevata dall'Ispettorato del Lavoro, ha cura di precisare che le condotte *post delictum* non possono per sé sole fondare la non punibilità; Cass. pen., Sez. III, 1.2.2024, n. 19637, in materia ambientale, che esclude la particolare tenuità sulla base della gravità del reato nonostante l'imputato avesse successivamente adempiuto alle prescrizioni di rimessione in pristino dello stato dei luoghi; confermano il generale principio di diritto per cui la condotta susseguente al reato non sarebbe criterio autosufficiente per l'operatività della norma *de qua*, anche Cass. pen., Sez. VI, 31.10.2023, n. 43941; Cass. pen., Sez. I, 13.7.2023, n. 30515; Cass. pen., Sez. III, 28.6.2023, n. 28031; Cass. pen., Sez. III, 28.6.2023, n. 28033. In senso parzialmente diverso Cass. pen., Sez. III, 27.2.2024, n. 24326, che concede il beneficio sulla sola base della natura contravvenzionale del reato e dell'attestazione dell'idoneità sismica successivamente alla consumazione della contravvenzione, pur motivando però nel senso che la condotta susseguente non potrebbe valere come indice autonomo. Per una rassegna della prima giurisprudenza sulla questione, v. D. Colombo, *Esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto e condotta susseguente al reato. Le prime pronunce della Cassazione sul novellato art. 131-bis c.p.*, in *www.sistemapenale.it*, 12.7.2023. In dottrina, anche per una ricostruzione delle diverse posizioni espresse sul punto, v. A. Gullo, *Profili di diritto penale sostanziale*, cit., 40 s.

⁸⁹ Cfr. Cass. pen., Sez. III, 24.10.2023, n. 17708, in *Il Fisco*, 2024, 221 ss. con nota di C. Santoriello.

sola riparazione dell'offesa. Invero, dal punto di vista sistematico, una simile soluzione risulterebbe distonica rispetto al meccanismo premiale sopra delineato, improntato al criterio di gradualità. Se infatti, come appena ricordato, il pagamento integrale del debito tributario intervenuto prima della chiusura del dibattimento opera come attenuante a effetto speciale, la medesima condotta tenuta "fuori termine" può fondare la non punibilità solo in presenza di ulteriori fattori che giustifichino il trattamento di favore rispetto all'ipotesi contemplata dall'art. 13-bis.

Per quanto riguarda invece l'indice *sub a)* del nuovo comma 3-ter, relativo proprio all'entità «dello scostamento dell'imposta evasa rispetto al valore soglia stabilito ai fini della punibilità», il Legislatore ha qui inteso recepire quell'indirizzo interpretativo che già assegnava valore dirimente alla vicinanza alla soglia quale criterio principe per il riconoscimento della particolare tenuità⁹⁰. Si tratta, anche in questo caso, di un parametro che fa riferimento all'esiguità dell'offesa⁹¹ e che si inserisce nel noto dibattito circa l'applicabilità della causa citata ai reati caratterizzati da soglie di punibilità⁹². L'innovazione legislativa non sembra tuttavia aggiungere nulla rispetto al

⁹⁰ V. *ex multis* Cass. pen., Sez. III, 15.4.2015, n. 15449; Cass. pen., Sez. III, 12.10.2015, n. 40744; Cass. pen., Sez. III, 19.11.2015, n. 18680; Cass. pen., Sez. Un., 6.4.2016, n. 13681 con nota adesiva di G. Amarelli, *Le Sezioni Unite estendono l'ambito di operatività dell'art. 131-bis c.p. ai reati con soglie di punibilità*, in *DPP*, 2016, 787 ss.; Cass. pen., Sez. III, 17.7.2018, n. 52974; nonché Cass. pen., Sez. III, 30.5.2018, n. 39413 con nota di G. Toscano, *Omissione di versamenti contributivi e particolare tenuità del fatto*, in *GI*, 2019, 418 ss. in relazione all'omesso versamento di ritenute assistenziali e previdenziali per cui, anche prima della modifica normativa che ha aggiunto la soglia di punibilità, si era cercato di valorizzare il canone di offensività in concreto per selezionare comportamenti immeritevoli di pena. Sul punto, v. E. Penco, *Offensività e soglie di punibilità: l'omesso versamento di ritenute previdenziali tra il "non più" e il "non ancora"*, in *GI*, 2015, 468 ss.; Id., *Soglie di punibilità ed esigenze di sistema*, cit., 430 ss.; L. Tumminello, *La nuova soglia di punibilità nell'omesso versamento di ritenute previdenziali e assistenziali fra dimensione dogmatica e capacità selettiva*, in *RTDPE*, 2019, 3-4, 699 ss.

⁹¹ Si fa qui riferimento alla ricostruzione che vede le soglie di punibilità come elemento del fatto tipico, proprio perché espressive della "misura di offensività" al di sopra della quale si giustifica l'intervento penale. Per quel che riguarda il dibattito sul punto, v., anche per i dovuti riferimenti bibliografici, M. Romano, *Teoria del reato, punibilità, soglie espresse di punibilità (e cause di esclusione del tipo)*, in E. Dolcini, C.E. Paliero (a cura di), *Studi in onore di Giorgio Marinucci*, Vol. II, cit., 1729 ss.; D. Falcinelli, *op. cit.*, 67 ss.; E. Penco, *Soglie di punibilità ed esigenze di sistema*, cit., 265 ss.; C. Longari, *Soglie di punibilità e diritto penale tributario*, Padova 2020. Nello stesso senso, in giurisprudenza, v. per tutti Cass. pen., Sez. Un., 28.3.2013, n. 37424 e 37425. *Contra*, v. per tutti A. Martini, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., 362 ss., seppur unicamente in relazione ai delitti in materia di dichiarazione.

⁹² Si dicevano già favorevoli all'applicazione della norma citata ai reati così caratterizzati, tra i tanti, G. Gatta, *Note a margine di una prima sentenza della Cassazione in tema di non punibilità per particolare tenuità del fatto (art. 131-bis c.p.)*, in *DPC*, 22.4.2015; R. Bartoli, *L'esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto*, cit., 666; M. Gallo, *Soglie di punibilità*, in A. Cavaliere, C. Longobardo, V. Masarone, F. Schiaffo, A. Sessa (a cura di), *Politica criminale e cultura giuspenalistica. Scritti in onore di Sergio Moccia*, Napoli 2017, 469 s.; A. Gullo, *sub Art. 131-bis*, cit., 1980. Nella manualistica, v. anche E. Musco, F. Ardito, *op. cit.*, 98 s. In senso contrario, v. per tutti T. Padovani, *Un intento deflattivo dal possibile effetto boomerang*, in *GD*, 2015, 21. Per un riassunto delle tappe del dibattito, v. G. Panebianco, *Offesa esigua, assente e incidente sulle soglie di punibilità*, in *LP*, 7.1.2020, 1 ss., spec.

già maturo panorama giurisprudenziale richiamato: non fissa infatti alcun limite numerico-quantitativo né si pone in contrasto con il pacifico assunto per cui lo scostamento marginale dalla soglia non è da solo sufficiente a integrare tutti i presupposti della non punibilità⁹³.

Maggiori profili innovativi sono invece presenti nell'indice *sub d*). La nuova norma impone infatti di prendere in considerazione «la situazione di crisi ai sensi dell'articolo 2, comma 1, lettera a), del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza», ossia «lo stato del debitore che rende probabile l'insolvenza e che si manifesta con l'inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici a far fronte alle obbligazioni nei successivi dodici mesi»⁹⁴. L'indicazione del Legislatore deve in primo luogo essere coordinata con il comma 3-*bis* dell'art. 13, anch'esso di nuovo conio, relativo all'efficacia scusante della crisi di liquidità: è chiaro infatti che lo stato di crisi potrà valere quale indice-criterio rilevante *ex art. 131-bis Cp* fuori dai casi in cui operi tale esimente che, come si vedrà, sembra avere uno spazio applicativo piuttosto ristretto. In particolare, assumono qui rilevanza anche i casi in cui lo stato di crisi sia imputabile al soggetto attivo o vi siano ancora azioni esperibili per farvi fronte o comunque la mancanza di liquidità non dipenda dalle condizioni elencate nel comma precedente dell'art. 13. Inoltre, la disposizione è applicabile per tutti i delitti tributari che rientrano nei limiti di pena dell'art. 131-*bis Cp* e non solo per le fattispecie di omesso versamento, nonostante sia indubbio che siano proprio queste ultime a essere maggiormente interessate da una situazione economico-patrimoniale che impone di scegliere quale creditore pagare⁹⁵. Nondimeno, è sempre necessario che ricorrano gli estremi della disposizione

61 ss.

⁹³ V. per tutti F. Consulich, *op. cit.*, 1389, nota 93 e giurisprudenza ivi citata. La riforma sembra poi non prendere poi in considerazione il dibattito circa l'applicabilità della causa di non punibilità citata laddove il superamento della soglia segni il *discrimen* con l'illecito amministrativo: è stato infatti argomentato che in queste ipotesi, paradossalmente, sarebbe più favorevole "il penale". Nondimeno, la sostanziale *interpretatio abrogans* che caratterizza il principio di specialità *infra-sistematico* nel settore tributario rende la questione abbastanza sterile, poiché alla rilevanza penale della condotta difficilmente consegue la non irrogazione della sanzione amministrativa. Sulla questione generale, v. già G. Amarelli *Le Sezioni Unite estendono l'ambito di operatività dell'art. 131-bis c.p. ai reati con soglie di punibilità*, cit., 793 s.; G. Panebianco, *Offesa esigua, assente e incidente sulle soglie di punibilità*, cit., 65 s. Circa invece la convergenza di diversi illeciti sul medesimo comportamento, v. *infra*, par. 8 ss.

⁹⁴ Per l'inquadramento dello stato di crisi come situazione prodromica all'insolvenza e, in generale, per un inquadramento della sua sistematica nell'ambito della materia fallimentare, v. per tutti G. Campobasso, *Diritto commerciale*, Vol. III, Milano 2022, 337 ss.

⁹⁵ Che tali situazioni potessero essere valorizzate in chiave di particolare tenuità era stato già osservato da G. Amarelli, *Crisi di liquidità e omesso versamento di imposte: tra prova del dolo e tenuità del fatto si allargano gli spazi per la non punibilità*, in *Le Società*, 2015, 1166 ss.

richiamata dal CCII, condizione che, come si vedrà, non sembra invece necessaria per escludere la punibilità ai sensi del nuovo comma 3-bis.

Ad ogni modo, emerge qui il lato equitativo della riforma, che permette di considerare la crisi di impresa, unitamente agli altri indici-criteri, quale fattore per escludere la punibilità, mostrando un atteggiamento sostanzialmente “comprensivo” per l'imprenditore che si trova in una situazione di non momentanea difficoltà finanziaria.

6. Come si è accennato, a seguito di un noto dibattito⁹⁶, si è altresì scelto di codificare in queste situazioni una vera e propria causa di esclusione della responsabilità penale, dallo spazio operativo naturalmente più ristretto rispetto alla generale circostanza da valutare ai fini della particolare tenuità del fatto. Le ragioni che hanno mosso il Legislatore verso questa direzione sono da rinvenire nella natura dei delitti di omesso versamento, cui non a caso è circoscritta l'operatività dell'esimente. Si è infatti accennato che tali fattispecie siano volte a sanzionare il mero inadempimento del contribuente, facendo in sostanza coincidere il rischio fiscale con quello penale⁹⁷. Può dunque accadere – e come dimostra la prassi, per lo più accade – che venga attratto nell'orbita dei delitti citati il comportamento dell'imprenditore che, a fronte di una situazione di generale illiquidità, sia costretto a scegliere quale

⁹⁶ La letteratura sul punto è copiosa: *ex multis*, cfr. G. Amarelli, *op. ult. cit.*, 1156 ss.; G. Flora, *Crisi di “liquidità” ed omesso versamento di ritenute e di IVA: una questione davvero chiusa?*, in *RT*, 2014, 915 ss.; Id., *Non avrai altro creditore all'infuori di me! Riflessioni sparse sul delitto di omesso versamento IVA*, in *Discrimen*, 9.11.2020, 1 ss.; A. Martini, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., 596 e 615 ss.; R. Alagna, *Crisi di liquidità dell'impresa ed evasione da riscossione: itinerari di non punibilità per i reati di omesso versamento*, in R. Borsari (a cura di), *Profili critici del diritto penale tributario*, cit., 215 ss.; A. Perini, *Crisi di liquidità e reati tributari: l'omesso versamento dell'IVA alla vigilia dell'entrata in vigore del codice della crisi*, in A. Cadoppi, P. Veneziani, P. Aldovrandi, S. Putinati (a cura di), *Legalità e diritto penale dell'economia. Studi in onore di Alessio Lanzi*, cit., 470 ss.; G. Ingraio, *Crisi di liquidità da coronavirus e omesso versamento di tributi: quali conseguenze sanzionatorie amministrative e penali?*, in *RDT*, 2020, 1, 17 ss.; L. Imperato, *La forza maggiore quale causa di esclusione della punibilità degli illeciti amministrativi e penali di omesso versamento*, in *RDT*, 2021, 68 ss.; S. Bolis, *Omesso versamento di imposte a causa di pandemia: alla ricerca di un'esimente di forza maggiore “vincibile” di derivazione europea*, in *www.sistemapenale.it*, 5.3.2021; P. Aldovrandi, *La crisi di liquidità nel prisma del diritto penale tributario: la trasfigurazione nel diritto vivente del “rischio d'impresa” in “rischio penale”*, in *RTDPE*, 2022, 3-4, 409 ss.; G. Toscano, *Crisi di liquidità esogene e delitti di omesso versamento: tra tormenti giurisprudenziali e prospettive (urgenti) di riforma*, in *DPT*, 2023, 549 ss.

⁹⁷ V. *supra*, note 4 e 40. Sottolinea questo aspetto in chiave critica rispetto alle situazioni di crisi, G. Flora, *Non avrai altro creditore all'infuori di me!*, cit., 1 e P. Aldovrandi, *La crisi di liquidità nel prisma del diritto penale tributario*, cit., 414 e 417 s. che pure evidenzia come una simile “invasione di campo” da parte del Legislatore non sia certo estranea all'attuale metodo di legiferare nel settore del diritto penale dell'economia. Anche A. Martini, *Frode, menzogna e disobbedienza*, cit., 32 auspicava infatti una riforma in tal senso già all'indomani della riforma del 2015.

creditore preferire. È infatti comune che venga accordata preferenza a fornitori e dipendenti rispetto al Fisco⁹⁸: da un lato, perché è la scelta che, per ovvie ragioni, garantisce la continuità aziendale nel breve periodo e, dall'altro, perché l'Erario è sensibilmente più lento a far valere le proprie pretese, potendosi peraltro fare affidamento, nella prospettiva che più ci interessa, su termini piuttosto lunghi prima che l'omissione acquisti rilevanza penale.

A fronte dunque di situazioni di fatto in cui il patrimonio dell'imprenditore si rivela incapace di far fronte alle obbligazioni tributarie, la giurisprudenza di merito aveva iniziato a porre un argine all'iniquinà sostanziale che una condanna avrebbe comportato, utilizzando diverse argomentazioni e inquadrando la generale "crisi di liquidità" all'interno di diverse categorie dogmatiche, per lo più con argomentazioni volte a escludere il dolo⁹⁹. In particolare, alla luce della riforma, sembrano particolarmente rilevanti le indicazioni fornite già nelle prime fasi di applicazione delle fattispecie interessate: è stato infatti richiesto, tra le altre cose, che la situazione di illiquidità non fosse imputabile all'imprenditore né potesse essere fronteggiata con misure diverse dal mancato pagamento delle imposte¹⁰⁰. Si deve poi sempre a tale filone giurisprudenziale la valorizzazione dell'inadempimento della Pubblica Amministrazione quale elemento fondante la non punibilità: ragioni equitative spingono infatti a ritenere i contribuenti non punibili ove la carenza di mezzi per far fronte alle proprie obbligazioni dipenda da progressi inadempimenti di altri enti pubblici¹⁰¹.

Si tratta, come si vedrà, di indicazioni recepite a pieno dal d.lgs. 87/2024 ma che hanno invece trovato solo parziale applicazione nella giurisprudenza di legittimità che, come da più parti rilevato, ha opposto un orientamento rigoroso all'apertura dimostrata dalle corti territoriali¹⁰². Pur non negando in via assoluta rilevanza alla crisi

⁹⁸ Così anche P. Aldovrandi, *La crisi di liquidità nel prisma del diritto penale tributario*, cit., 419.

⁹⁹ Per un quadro generale, v. nella manualistica A. Lanzi, P. Aldovrandi, *op. cit.* 508 ss.; G. Soana, *I reati tributari*, cit., 420 ss.; E. Musco, F. Ardito, *op. cit.*, 356 ss.; E.M. Ambrosetti, *op. cit.*, 500 ss.

¹⁰⁰ Così già Trib. Roma, 12.6.2013; Trib. Firenze, Sez. I penale, 30.1.2018. In senso simile anche Trib. Padova, 7.1.2014, che perviene all'assoluzione dell'imputato dopo aver verificato che lo stesso avrebbe anche provato a fare ricorso a "misure estreme", quali prestiti personali, per far fronte allo stato di crisi e Trib. Milano, 15.12.2015, n. 13701.

¹⁰¹ Così Trib. Milano, Sez. III penale, 19.10.2013; Trib. Milano, Ufficio GIP, 7.1.2013, n. 3926 pubblicata su www.dirittopenalecontemporaneo.it. Si diceva in particolare già favorevole a un simile orientamento G. Amarelli, *Crisi di liquidità e omesso versamento di imposte*, cit., 1161. V. anche Trib. Firenze, Ufficio GIP, 27.7.2012, in cui si fa riferimento anche agli inadempimenti di soggetti privati.

¹⁰² Così anche R. Alagna, *Crisi di liquidità dell'impresa*, cit., 219 ss.; P. Aldovrandi, *La crisi di liquidità nel prisma del diritto penale tributario*, cit., 421 ss.; L. Troyer, A. Ingrassia, *I delitti di omesso versamento ai tempi della crisi*

di liquidità, la Cassazione ha fatto leva sulla natura omissiva e sul dolo generico dei delitti di omesso versamento per smentire l'assunto per cui tale situazione potesse determinare l'esclusione dell'elemento soggettivo del reato: come affermato in una delle pronunce qui richiamate, «la scelta di non pagare prova il dolo; i motivi della scelta non lo escludono»¹⁰³. Nondimeno, come si è accennato, gli spazi applicativi per un'esimente in senso lato sono stati ristretti ma non annullati da tale indirizzo. Recependo in parte alcune indicazioni emerse dal richiamato filone di merito, si è infatti affermato che il contribuente, per andare esente da pena, fosse ammesso a provare: a) lo stato di crisi; b) la non imputabilità, nemmeno per colpa, di tale situazione, che si sarebbe dovuta palesare come improvvisa e imprevedibile; c) l'impossibilità di fronteggiarlo se non mancando di pagare il Fisco¹⁰⁴. Peraltro, pur a fronte di queste affermazioni di principio, raramente si è pervenuti a un'assoluzione dell'imputato anche in presenza di situazioni che i Tribunali avevano dimostrato di valorizzare, come il mancato incasso di crediti vantati nei confronti di enti pubblici¹⁰⁵.

Ora, prendendo in esame tale quadro giurisprudenziale, ci sembra che la riforma abbia voluto recepire l'indirizzo invalso in seno alla prevalente giurisprudenza di merito, ampliando lo spettro della non punibilità in presenza di situazioni di crisi, in armonia con lo spirito "equitativo" cui si è già accennato, e cercando di erodere le resistenze mostrate dai giudici di legittimità. È pur vero che la disposizione non si discosta totalmente dall'approccio rigoroso largamente prevalente in seno alla Cassazione, richiedendo in effetti alcune condizioni che la Corte, almeno in astratto, aveva dimostrato di condividere. La nuova norma infatti porta a ritenere non punibili i delitti di cui agli artt. 10-*bis* e 10-*ter* «se il fatto dipende da cause non imputabili

e le (as)soluzioni giurisprudenziali: tout comprendre, c'est tout pardonner?, in *RDC*, 2013, 967 ss.

¹⁰³ Così Cass. pen., Sez. III, 8.2.2022, n. 19630 richiamata anche da P. Aldovrandi, *La crisi di liquidità nel prisma del diritto penale tributario*, cit., nota 33. L'orientamento è comunque abbastanza consolidato almeno a partire dalle citate Cass. pen., Sez. Un., 28.3.2013, n. 37424 e 37425. Da allora, la terza sezione è relativamente granitica sul punto: tra le sentenze più recenti, v. Cass. pen., Sez. III, 20.6.2019, n. 38482; Cass. pen., Sez. III, 17.6.2020, n. 25982; Cass. pen., Sez. III, 16.3.2021, n. 30042; Cass. pen., Sez. III, 18.10.2022, n. 46237.

¹⁰⁴ V. così già Cass. pen., Sez. III, 8.4.2014, n. 20266; Cass. pen., Sez. III, 16.10.2014, n. 11674. Orientamento ripreso anche di recente dalla citata Cass. pen., Sez. III, 16.3.2021, n. 30042. In applicazione di un simile indirizzo, si sono in effetti registrate sporadiche pronunce di assoluzione anche in seno alla giurisprudenza di legittimità: v. infatti Cass. pen., Sez. III, 5.6.2019, n. 42522.

¹⁰⁵ Così, ad esempio, Cass. pen., Sez. III, 8.1.2014, n. 15146. Per la precisione, nel caso citato, si era tuttavia cercato di fare applicazione dell'art. 54 c.p. piuttosto che escludere il dolo. Più di recente, anche Cass. pen., Sez. III, 14.2.2024, n. 15942, nonché Cass. pen., Sez. III, 19.5.2022, n. 27202 che esplicitamente riconducono al normale rischio di impresa il mancato incasso di crediti. Apre invece a tale situazione Cass. pen., Sez. III, 5.5.2021, n. 31352 che divide tra insoluti contenuti in una percentuale fisiologica (inidonei a fondare un'esimente) e patologica.

all'autore sopravvenute, rispettivamente, all'effettuazione delle ritenute o all'incasso dell'imposta sul valore aggiunto». Nel valutare la sussistenza o meno di tali "cause", è richiesto che il giudice tenga conto «della crisi non transitoria di liquidità dell'autore dovuta alla inesigibilità dei crediti per accertata insolvenza o sovraindebitamento di terzi o al mancato pagamento di crediti certi ed esigibili da parte di amministrazioni pubbliche e della non esperibilità di azioni idonee al superamento della crisi».

Da un lato, dunque, vi è il riferimento alla non imputabilità della crisi all'imprenditore e alla impossibilità di farvi fronte, valorizzato, in chiave di *probatio diabolica*, dalla Cassazione¹⁰⁶; dall'altro, la positivizzazione dell'inadempienza di terzi quale indice sintomatico dell'impossibilità di pagare il Fisco è certamente un'eredità dell'apertura dimostrata al contribuente dal richiamato indirizzo giurisprudenziale.

Ora, ai fini dell'operatività della norma *de qua*, è richiesta, in primo luogo, la sussistenza di una non meglio precisata "causa" non imputabile all'agente, eziologicamente collegata al mancato pagamento del Fisco, e sopravvenuta all'incasso delle somme che si sarebbe dovuto versare¹⁰⁷. Il secondo periodo della disposizione è dunque funzionale a tassativizzare tale situazione, individuandola nella "crisi di liquidità non transitoria" da accertare sulla base di due indici cui si è già accennato, ossia l'inadempienza di soggetti terzi e l'impossibilità di azionare rimedi volti a rimettere in sesto l'impresa.

Sembra dunque che gli elementi costitutivi dell'esimente debbano essere ricostruiti come segue:

a) sussistenza di uno stato di crisi non transitorio, in cui inquadrare la generale causa cui fa riferimento il primo periodo della disposizione, dal quale dipende l'inadempimento. A differenza del comma 3-ter analizzato in precedenza, non si fa qui riferimento espresso alla definizione fornita dal CCII, che non è dunque vincolante per l'interprete. In astratto, dunque, nulla vieta di assegnare un significato più ampio alla locuzione utilizzata dal comma 3-bis. Nondimeno, il requisito della non temporaneità della crisi sembra difficilmente concedere tale margine interpretativo. La disposizione sopra analizzata richiede infatti una situazione di illiquidità, prodromica

¹⁰⁶ Occorre qui sottolineare che si intende sempre un "mero" onere di allegazione, coerentemente con quanto avviene con le altre cause di esclusione del reato.

¹⁰⁷ Qui si fermava in effetti la richiesta della legge di delega: l'art. 20, comma 1, lett. b) n. 2) chiedeva infatti solamente di «attribuire specifico rilievo all'ipotesi di sopravvenuta impossibilità di far fronte al pagamento del tributo, non dipendente da fatti imputabili al soggetto stesso», senza peraltro specificare a cosa tale causa avrebbe dovuto sopravvenire. Sul punto, v. già G. Flora, *Profili penali della legge delega per la riforma fiscale*, cit., 1414 s.; P. Veneziani, *La legge delega per la riforma fiscale*, cit., 46 ss.

all'insolvenza, che rende difficoltoso l'adempimento delle proprie obbligazioni per i successivi dodici mesi. I nuovi termini di rilevanza penale per i delitti di omesso versamento assegnano al contribuente un termine ancora maggiore per adempiere: è dunque evidente che ove la crisi si protragga fino a tali scadenze – rendendo finanche difficoltosa la rateizzazione – risulterà giocoforza sussistente anche la situazione descritta dal diritto fallimentare¹⁰⁸. A tal proposito, sembra dunque potersi affermare che ove la crisi si sia protratta dall'incasso delle ritenute o dell'IVA fino al decorso dei termini sopra analizzati, il requisito della non transitorietà dovrebbe essere sempre ritenuto sussistente, anche nelle rare ipotesi in cui l'imprenditore si sia poi ripreso da tale fase di fibrillazione;

b) tale stato di crisi deve essere sopravvenuto all'incasso delle somme da versare al Fisco. Il requisito, in verità, non sembra trovare compiuta giustificazione: non si vede infatti perché escludere l'operatività dell'esimente a fronte di una situazione di illiquidità precedente all'effettuazione delle ritenute, evidentemente anch'essa determinante nell'inadempimento del contribuente. In tal modo, infatti, rimangono fuori dal perimetro applicativo della norma le omissioni relative a periodi di imposta in cui il dissesto finanziario dell'impresa si era già verificato. Il criterio ha forse inteso prendere spunto dall'indirizzo interpretativo della Corte di Cassazione, per la quale la normativa tributaria farebbe sorgere un obbligo di accantonamento delle somme riscosse dal contribuente¹⁰⁹, che avrebbe dunque l'onere (penalmente sanzionato) di organizzare le risorse disponibili di modo da essere sicuro di adempiere l'obbligazione con il Fisco. In tal modo, infatti, solo un dissesto imprevedibile – e, appunto,

¹⁰⁸ Evidenzia tale circostanza, naturalmente non con riferimento alla scusante di nuovo conio, A. Perini, *Crisi di liquidità e reati tributari*, cit., 477.

¹⁰⁹ L'assunto è rinvenibile in diverse sentenze della Cassazione a partire dalle sentenze gemelle delle Sezioni Unite sopra citate. Per una critica sul punto, v. G. Chiaraviglio, *Omesso versamento IVA e crisi di liquidità, inesigibilità e procedure concorsuali*, in *RDC*, 2016, 332; R. Alagna, *Crisi di liquidità dell'impresa ed evasione di riscossione: itinerari di una non punibilità per i reati di omesso versamento*, cit., 256; G. Flora, *Crisi di "liquidità" ed omesso versamento di ritenute e di IVA: una questione davvero chiusa?*, cit., 919; Id., *"Non avrai altro creditore all'infuori di me!"*, cit., 5 ss.; G. Toscano, *Crisi di liquidità esogene e delitti di omesso versamento*, cit., 558 ss.; S. Cavallini, *Omesso versamento di ritenute dovute o certificate*, in R. Bricchetti, P. Veneziani, *I reati tributari*, cit., 333; L. Troyer, A. Ingrassia, *I delitti di omesso versamento ai tempi della crisi*, cit., 966; E. Musco, F. Ardito, *op. cit.*, 357 s.; nonché A. Perini, *Crisi di liquidità e reati tributari*, cit., 477 che sottolinea come la rilevanza penale deve essere apprezzata unicamente con riferimento al momento consumativo. Cfr. anche P. Aldovrandi, *La crisi di liquidità nel prisma del diritto penale tributario*, cit., 423 s., che, pur criticando tale ricostruzione, comunque rileva come il momento cui fare riferimento per accertare il dolo di omesso versamento sarebbe non la scadenza del termine penalmente rilevante ma quello fiscale, poiché solo in tale momento il contribuente si mette in condizione di non adempiere, richiamando così la figura della *"omissio libera in causa"* teorizzata da A. Cadoppi, *Il reato omissivo proprio*, Padova, 1988, 817. In senso adesivo invece G. Soana, *I reati tributari*, cit., 420 ss.

sopravvenuto – giustificerebbe la non punibilità dell'agente¹¹⁰. Peraltro, la norma sembra fare riferimento al solo incasso dell'IVA e non al momento di emissione della fattura, in cui, nella generalità dei casi, sorge l'obbligazione tributaria¹¹¹. La formulazione letterale può quindi trarre in inganno, ma ragioni di coerenza sistematica impongono di ritenerla applicabile *a fortiori* nei casi in cui l'imposta non sia stata incassata, da sempre indicati proprio come quelli maggiormente problematici¹¹²;

c) il dissesto non deve essere imputabile al soggetto attivo. Si tratta, anche in questa ipotesi, di una positivizzazione delle indicazioni della giurisprudenza di legittimità che, come si è visto, ha sempre richiesto la prova – *rectius*, l'allegazione – che il contribuente non si sia messo in condizioni di non poter pagare, secondo uno schema che, soprattutto letto in combinato disposto con l'obbligo di accantonamento sopra richiamato, ricorda l'*actio libera in causa*¹¹³. Una simile soluzione risulta giustificabile solo nella misura in cui si faccia riferimento alla dolosa preordinazione dello stato di crisi, proprio sulla falsariga dell'art. 87 Cp. Nondimeno, la formulazione della norma permette di considerare "imputabile" all'imprenditore altresì il dissesto cagionato colposamente e certo non al fine di far trovare al Fisco un patrimonio incapiente. La scelta non risulta quindi del tutto condivisibile, recando il rischio di degradazione dell'illecito sul piano dell'elemento soggettivo: l'inadeguato assetto organizzativo dell'imprenditore o la scelta di investimenti poco oculati sono infatti idonei a fondare, al più, una responsabilità per colpa¹¹⁴. Del resto, lo stesso paradigma dell'*actio libera in*

¹¹⁰ In senso contrario invece E. Penco, *Il nuovo assetto della premialità penale-tributaria e l'efficacia esimente della crisi di liquidità: il d.lgs. 87 del 2024 tra esigenze riscossive e istanze di equità*, cit., 1586, che interpreta il criterio nel senso di sconfessare tale approccio, proprio perché limiterebbe la sua applicazione alle ipotesi in cui sarebbe dovuto avvenire tale accantonamento.

¹¹¹ Si fa qui riferimento al generale criterio di competenza con cui attualmente opera l'imposta indiretta, essendo il regime per cassa riservato solo ai grandi contribuenti. Cfr. sul punto G. Melis, *Manuale di diritto tributario*, cit., 819 ss.

¹¹² Così A. Perini, *Crisi di liquidità e reati tributari*, cit., 479; P. Aldovrandi, *La crisi di liquidità nel prisma del diritto penale tributario*, cit., 425 ss.; G. Toscano, *Crisi di liquidità esogene e delitti di omesso versamento*, cit., 575.

¹¹³ V. sul punto i rilievi di G. Flora *Crisi di "liquidità" ed omesso versamento di ritenute e di IVA: una questione davvero chiusa?*, cit., 920 s. e le considerazioni di P. Aldovrandi, *La crisi di liquidità nel prisma del diritto penale tributario*, cit., 423 s., richiamate nella nota 109.

¹¹⁴ Nello stesso senso, proprio con riferimento a questo orientamento circa la crisi di liquidità, R. Caracuzzo, *Omessi versamenti dell'IVA e delle ritenute certificate e crisi d'impresa*, in *CP*, 2014, 3078; G. Amarelli, *Crisi di liquidità e omesso versamento di imposte*, cit., 1160; M. D'Avirro, *Omesso versamento dell'IVA e crisi d'impresa*, in *GI*, 2017, 1966; e soprattutto G. Flora *Crisi di "liquidità" ed omesso versamento di ritenute e di IVA: una questione davvero chiusa?*, cit., 920, estremamente critico nell'utilizzare la figura dell'*actio libera in causa* per muovere un giudizio di rimproverabilità al contribuente che abbia cagionato colposamente il dissesto dell'impresa.

causa sopra richiamato esigerebbe un primo comportamento doloso posto in essere al precipuo fine di trovarsi in una situazione di difficoltà finanziaria al momento della scadenza dei termini penalmente rilevanti¹¹⁵, schema evidentemente incompatibile con una condotta colposa. Anche con riferimento a tale criterio, dunque, verrebbe da chiedersi perché solo il contribuente “abile ma sfortunato” possa giovare dell’esimente in parola, mentre chi si rende responsabile di *mala gestio* aziendale deve altresì sopportare l’ulteriore rischio penale della propria condotta.

Ad ogni modo una lettura del requisito orientata al secondo periodo della disposizione – che fa appunto riferimento agli indici valutativi sulla base dei quali accertarne la sussistenza – porta a ritenere che la non imputabilità ricorra certamente in tutti i casi ivi richiamati di inadempimento di terzi; inoltre, è lasciato spazio alla discrezionalità del giudicante circa ulteriori situazioni, non tipizzate, in cui possa comunque ritenersi sussistente¹¹⁶. Nello specifico, il mancato pagamento è diversamente tipizzato a seconda della natura del soggetto coinvolto. Ove si tratti di privati, la norma richiede infatti l’accertata insolvenza o lo stato di sovraindebitamento che rende inesigibili i crediti del contribuente: sembra dunque fare riferimento, volendo adottare l’interpretazione più rigorosa, a una situazione dei creditori che rende necessaria l’attivazione di procedure liquidatorie secondo il Codice della Crisi¹¹⁷. Per quanto riguarda invece le somme da riscuotere nei confronti di enti pubblici, è sufficiente che sia allegato il “mancato pagamento” e che i crediti siano certi ed esigibili¹¹⁸;

¹¹⁵ Cfr. per tutti M. Romano, sub *Art. 87 c.p.*, *Commentario sistematico al codice penale*, Vol. II, cit., 26 ss., che, pur sottolineando come l’art. 87 Cp si limiti a trattare dell’ipotesi di incapacità preordinata alla commissione di un reato, approfondisce altresì le diverse figure «di *actio libera* dolosa con incapacità volontaria e rappresentazione-e-volizione del reato ma senza preordinazione, e di *actio libera* colposa, con incapacità (volontaria o) colposa senza rappresentazione o senza accettazione del rischio relativo al reato». Nondimeno, nessuna di queste figure è suscettibile di inquadrare la condotta dell’imprenditore che cagiona colposamente il dissesto della propria impresa mettendosi così in condizione di non poter pagare il Fisco: nella prima ipotesi, manca la volontarietà dello stato di crisi; la seconda postula invece un successivo delitto colposo, rimproverabile per la violazione di una distinta regola oggettiva di diligenza (nell’esempio riportato dall’A., rientrerebbe in questa categoria la condotta del soggetto che, postosi colposamente in stato di incapacità, non abbia previsto che in quelle condizioni possa travolgere un passante con la propria auto).

¹¹⁶ Tra cui spicca la tematica, nota alla dottrina, dell’alterità tra soggetto che ha operato l’accantonamento e quello tenuto al versamento alla scadenza del termine, che spesso si verifica nell’attività d’impresa. Sul punto, in chiave critica all’orientamento rigorosissimo della giurisprudenza, P. Aldovrandi, *La crisi di liquidità nel prisma del diritto penale tributario*, cit., 427; L. Franzetti, *Responsabilità del liquidatore subentrante per omesso versamento IVA*, in *RDT*, 2022, 6.

¹¹⁷ Cfr. G. Campobasso, *op. cit.*, 357 ss. e 511 ss.

¹¹⁸ Preme peraltro rilevare che l’art. 1, comma 5, dello stesso d.lgs. 87/2024 ha permesso di compensare sanzioni e interessi per mancato pagamento delle imposte sui redditi fino alla concorrenza del debito d’imposta, secondo

d) da ultimo, è richiesta la mancanza di azioni idonee al superamento della crisi. A ben vedere, trattandosi anch'esso di un indice di cui il giudice deve tener conto ai fini della valutazione della sussistenza dell'impossibilità di adempiere, non è possibile qualificare tale criterio come vero e proprio elemento costitutivo dell'esimente, risultando forse più corretto leggerlo come una indicazione della non transitorietà dello stato di crisi. Nondimeno, risulta difficile immaginare una prassi giurisprudenziale che ne faccia sostanzialmente a meno, soprattutto visto il rilievo assegnatogli dalla Corte di Cassazione, che sistematicamente richiede l'allegazione dell'inesistenza di misure che l'imprenditore avrebbe potuto adottare per pagare il Fisco, comprese quelle sfavorevoli per il suo patrimonio personale¹¹⁹.

6.1 Così ricostruito il perimetro applicativo della nuova disposizione, rimane dunque da attribuirgli un corretto inquadramento dogmatico. Sul punto, sono state prospettate diverse ricostruzioni possibili, sulle quali il Legislatore non sembra aver preso posizione, vista la genericità della locuzione utilizzata¹²⁰.

Un primo orientamento vorrebbe infatti ricomprendere la crisi di liquidità tra le cause di forza maggiore *ex art. 45 Cp*, che escluderebbero la tipicità del fatto, poiché sarebbe «assente una condotta umana propria dell'autore»¹²¹. Riportando tale assunto ai reati omissivi propri, risulterebbe cioè atipica l'inosservanza di chi non può mettere in atto la condotta doverosa¹²². Nondimeno, ci sembra corretta la tendenziale esclusione della qualificazione della nuova norma come speciale rispetto alla

il meccanismo descritto dal nuovo art. 28-*sexies* d.P.R. 602/1973, così ovviamente riducendo lo spazio per una simile censura.

¹¹⁹ V. *supra* note 103 e 104. Per una prima apertura, v. però Cass. pen., Sez. III, 25.7.2024, n. 30532, che annulla con rinvio una sentenza di condanna della Corte d'Appello di Lecce proprio perché il giudice di merito valuti la sussistenza della nuova causa di non punibilità in senso lato.

¹²⁰ Non si tratta certo di una novità: che dietro la locuzione “non è punibile” si possano celare cause di esclusione del reato di diversa natura è una notazione che risale già a G. Vassalli, voce *Cause di non punibilità*, cit., 609 ed è ripresa, da ultimo, da M. Romano, *Non punibilità, estinzione del reato, riforma Cartabia*, cit. 441.

¹²¹ Così M. Romano, sub *Art. 45 c.p.*, *Commentario sistematico al codice penale*, cit., 488. Il punto non è pacifico: v. infatti la diversa ricostruzione di G. Vassalli, voce *Colpevolezza*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, VI, 1988, 20 e G. Fiandaca, *Caso fortuito e forza maggiore nel diritto penale*, in *Dig. disc. pen.*, Vol. II, Milano 1988, 907, che qualificano l'art. 45 Cp come causa di esclusione dell'elemento soggettivo. Fa applicazione della causa di forza maggiore, *ex multis*, Trib. Milano, 22.5.2013, con nota di I. Salvemme, *L'esimente di cui all'art. 45 c.p. nel caso di omesso versamento dell'IVA*, in *CP*, 2014, 2, 666 ss.. Per una ricostruzione in seno alla giurisprudenza di legittimità, v. invece G. Chiaraviglio, *op. cit.*, 334 ss. Relativamente all'applicazione della causa citata alle sanzioni tributarie, v. anche i rilievi di E. Manoni, *Crisi di liquidità per mancati o ritardati pagamenti degli enti pubblici: difficile configurare l'esimente della “forza maggiore”*, in *RGT*, 2021, 823 ss. e, in relazione alla pandemia da Covid-19, Id., *La pandemia COVID-19 integra i presupposti della “forza maggiore”*, in *RGT*, 2023, 353 ss.

¹²² Così per tutti A. Cadoppi, *Il reato omissivo proprio*, cit., 815 s.

disposizione codicistica citata. L'ambito applicativo dell'art. 13, comma 3-bis, d.lgs. 74/2000 è infatti più esteso, potendo intercettare situazioni in cui il contribuente sceglie attivamente di non pagare il Fisco per adempiere ad altre obbligazioni, al fine di preservare la continuità aziendale¹²³. Non si può dunque, almeno in tali casi, affermare l'assenza di una condotta riferibile all'agente. Per questo motivo, condivisibilmente la dottrina prevalente lascia margini applicativi all'art. 45 Cp alle sole eccezionali ipotesi di impossibilità assoluta dell'adempimento¹²⁴, certamente ricomprese nella clausola positivizzata, ma che non ne esauriscono lo spazio applicativo.

Una seconda tesi proponeva quindi di fare applicazione dell'art. 54 Cp, in relazione alla nota tematica del conflitto di doveri¹²⁵: in difetto dei mezzi per far fronte a tutte le proprie obbligazioni, la scelta di omettere i versamenti al Fisco per pagare gli stipendi al personale o comunque preservare l'attività d'impresa sarebbe cioè scriminata all'esito di un delicato bilanciamento tra gli obblighi solidaristici fatti discendere dagli artt. 53 e 35 e 41 Cost.¹²⁶ Si tratta tuttavia di una ricostruzione che fa leva su un'interpretazione lata del "danno grave alla persona", forzando il dettato normativo per farvi ricomprendere anche la perdita del posto di lavoro, in base a una lettura costituzionalmente orientata dello stato di necessità¹²⁷. Non sorprende dunque più di

¹²³ Rilievi simili in tal senso sono stati già sollevati da P. Aldovrandi, *La crisi di liquidità nel prisma del diritto penale tributario*, cit., 424 e G. Amarelli, *Crisi di liquidità e omesso versamento di imposte*, cit., 1162 s. In giurisprudenza, tra le diverse sentenze di legittimità che escludono la forza maggiore, spicca per il tessuto argomentativo Cass. pen., Sez. III, 6.3.2018, n. 19671. V. però la diversa posizione di S. Bolis, *op. cit.*, 9 ss., che fa leva su una nozione di forza maggiore elaborata in seno alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea relativamente alle sanzioni amministrative per sostenere un'interpretazione conforme dell'art. 45 Cp suscettibile di ricomprendere anche le situazioni in cui v'è un margine di scelta.

¹²⁴ Così, *ex multis*, S. Bolis, *op. cit.*, 5; A. Ingrassia, L. Troyer, *I delitti di omesso versamento ai tempi della crisi*, cit., 975; G. Toscano, *Crisi di liquidità esogene e delitti di omesso versamento*, cit., 570. V. anche G. Flora, "Non avrai altro creditore all'infuori di me!", cit., 4, che pone tale situazione in relazione al principio di colpevolezza, evidenziando come non abbia alcuno scopo rieducativo punire chi non può adempiere alla prestazione. Parzialmente diversa è invece la posizione di A. Sereni, *Le prospettive di inesigibilità nel diritto penale*, in C. Piergallini, G. Mannozi, C. Sotis, C. Perini, M. Scoletta, F. Consulich (a cura di), *Studi in onore di Carlo Enrico Paliero*, cit., 838 ss., spec. 840 che si dice favorevole all'applicazione dell'art. 45 Cp a simili ipotesi, legandolo però all'inesigibilità del comportamento intesa come difetto di *suitas* e di A. Perini, *Crisi di liquidità e reati tributari*, cit., 484 ss. spec. 486 che sembra comunque ricondurre la questione nell'ambito della tipicità in applicazione del generale principio *ad impossibilia nemo tenetur*.

¹²⁵ Su cui per tutti F. Viganò, *Stato di necessità e conflitto di doveri*, Milano 2000, spec. 485 ss.

¹²⁶ Paventano questa ipotesi, con diversità di accenti: M. Capogrossi, *Omesso versamento IVA e crisi di liquidità: il pericolo della criminalizzazione del rischio d'impresa*, in *CP*, 2022, 3613 s. e G. Toscano, *Crisi di liquidità esogene e delitti di omesso versamento*, cit., 563 s. In senso parzialmente diverso anche G. Flora, *Crisi di "liquidità" ed omesso versamento di ritenute e di IVA: una questione davvero chiusa?*, cit., 916 ss.

¹²⁷ In questo senso, per tutti, G. Flora, *op. ult. cit.*, 921.

tanto che sia stata sostanzialmente ignorata dalla giurisprudenza di legittimità¹²⁸ e criticata dalla dottrina prevalente¹²⁹. È dunque da escludere anche una ricostruzione della positivizzazione della crisi di liquidità come *species* dell'art. 54 Cp.

Più ragionevole dunque l'inquadramento della norma *de qua* tra le cause di esclusione della colpevolezza, *sub specie* di clausola tipizzata di inesigibilità del comportamento. Si tratta di una soluzione che già prima della riforma sembrava aver trovato parziale accoglimento tra quanti sostenevano che la situazione così descritta fosse idonea a escludere il dolo di omesso versamento¹³⁰, tesi prevalente anche in seno alla prima giurisprudenza di merito che si era confrontata con la questione¹³¹. Indubbiamente, riteniamo, non si tratta di una causa di giustificazione. È vero infatti che la *ratio* della norma è individuabile in un bilanciamento di interessi contrapposti, dominio "classico" delle scriminanti¹³². Nondimeno, sembra difficile sostenere che le condotte coperte dalla disposizione siano totalmente prive di disvalore, di modo che l'interesse dell'ordinamento alla continuità aziendale faccia cadere qualsiasi giudizio negativo circa il mancato pagamento dell'Erario, conclusione cui invece si dovrebbe giungere se si incasellasse la norma in tale categoria dogmatica¹³³. Piuttosto, è ben più

¹²⁸ *Ex multis*, Cass. pen., Sez. III, 10.4.2024, n. 14725; Cass. pen., Sez. III, 30.10.2019, n. 10694; Cass. pen., Sez. III, 19.2.2015, n. 7429; Cass. pen., Sez. III, 5.6.2014, n. 23532.

¹²⁹ Cfr. G. Amarelli, *Crisi di liquidità e omesso versamento di imposte*, cit., 1162; O. Mazza, *Crisi di liquidità e crisi di legalità nell'accertamento dei reati di omesso versamento dei tributi*, in *RT*, 2015, 420. Parzialmente diversa la posizione di G. Toscano, *Crisi di liquidità esogene e delitti di omesso versamento*, cit., 564 s., che ritiene invece maggiormente problematico il requisito dell'involontarietà del pericolo e G. Flora, *Crisi di "liquidità" ed omesso versamento di ritenute e di IVA: una questione davvero chiusa?*, cit., 922, che fa riferimento all'attualità del pericolo o alla non evitabilità altrimenti come fattori più problematici per l'applicazione della disposizione *de qua*.

¹³⁰ Così A. Martini, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., 618 ss., che pure proponeva una soluzione fondata sui principi giuridici espressi nella nota sentenza della Corte costituzionale 1085/1988 in merito al furto d'uso; R. Alagna, *Crisi di liquidità dell'impresa*, cit., 235 s.; L. Troyer, A. Ingrassia, *I delitti di omesso versamento ai tempi della crisi*, cit., 977; M. D'Avirro, *op. cit.*, 1966; S. Cavallini, *L'omesso versamento di IVA*, in R. Bricchetti, P. Veneziani (a cura di), *I reati tributari*, cit., 351; O. Mazza, *op. cit.*, 421; F. Consulich, *op. cit.*, 1373. Più sottile è la ricostruzione di G. Flora, *"Non avrai altro creditore all'infuori di me!"*, cit., 9 ss., spec. 13 che riconduce la questione al conflitto di doveri sopra descritto assegnandogli però rilievo scusante legato a doppio filo proprio con la categoria dogmatica dell'inesigibilità.

¹³¹ V. *supra* note 100 e 101.

¹³² È noto che anche all'art. 54 Cp può essere data efficacia scusante piuttosto che scriminante: le tesi sono, da questa prospettiva, contigue tra loro ma la seconda ha il pregio di non fare affidamento sulla rigidità delle condizioni richieste dallo stato di necessità. Per l'inquadramento della norma codicistica tra causa di esclusione dell'antigiuridicità o colpevolezza, v. T. Padovani, *Teoria della colpevolezza e scopi della pena*, in *RIDPP*, 1987, 814 s.; F. Viganò, *op. cit.*, 362 ss.; E. Mezzetti, *Necessitas non habet legem! Sui confini tra "impossibile" e "inesigibile" nella struttura dello stato di necessità*, Torino 2001, 183 ss.

¹³³ Il riferimento è all'analisi di M. Romano, *Cause di giustificazione, cause scusanti, cause di non punibilità*, cit., 61.

logico ritenere che, a fronte di un disvalore oggettivo che non viene certo meno, il diritto penale mostra di tenere in considerazione la difficoltà della situazione in cui versa il soggetto attivo: posto il sicuro disvalore per il mancato versamento dei tributi dovuti, non si può in ogni caso pretendere che l'imprenditore non paghi i dipendenti o chiuda l'impresa per far fronte alla propria obbligazione tributaria, precludendo perciò il giudizio di colpevolezza¹³⁴.

La ricostruzione così operata ci sembra essere legata a doppio filo con il rinnovato interesse per la cd. "inesigibilità", quale «limite logico»¹³⁵ dell'ordinamento volto a delimitare l'area penalmente rilevante ai soli comportamenti, appunto, "umanamente esigibili", espungendo dall'area di rilevanza penale le condotte tenute in circostanze concrete che non consentono «di uniformare la condotta al precetto»¹³⁶. A fronte infatti di un'apertura della Corte di Cassazione al riconoscimento di tale categoria in relazione a una nota pronuncia in merito all'art. 384 Cp¹³⁷ – nonché, ci sembra, alle recenti linee evolutive del diritto al silenzio¹³⁸ –, la tipizzazione espressa della crisi si presta a costituire una specificazione espressa del principio¹³⁹, dando così anche ascolto alle non poche voci dottrinali da sempre contrarie al riconoscimento di una clausola generale implicita immanente nel sistema penale¹⁴⁰. È pur vero che circa la

¹³⁴ La ricostruzione si basa sempre sull'inquadramento teorico di M. Romano, *ult. op. cit.*, 62, che riferisce il discorso al favoreggiamento personale di un prossimo congiunto. Ci sembra peraltro che la questione sia legata altresì al principio rieducativo, come pure acutamente colto da G. Flora, "Non avrai altro creditore all'infuori di me!", *cit.*, su cui v. nota 124. Per una diversa possibile ricostruzione, v. pure A. Cavaliere, *Riflessioni dommatiche e politico criminali sulle cause soggettive di esclusione della responsabilità nello schema di delega legislativa per la riforma del codice penale*, in *RIDPP*, 1994, 1479 ss. spec. 481, nota 14, che sembra collocare le scusanti tra anti giuridicità e colpevolezza rifacendosi parzialmente alla distinzione di diritto tedesco tra cause di esclusione della colpevolezza e cause scusanti.

¹³⁵ Il riferimento è a M. Zanotti, "Nemo tenetur se detegere": *profili sostanziali*, in *RIDPP*, 1989, 175, che riferisce però l'espressione al *nemo tenetur* quale precipitato di un più generale principio di inesigibilità.

¹³⁶ *Cit.* da T. Padovani, *Teoria della colpevolezza e scopi della pena*, *cit.*, 815, che comunque richiede sempre che tale situazione sia tipizzata.

¹³⁷ Il riferimento è alla nota Cass. pen., Sez. Un., 26.11.2020, n. 10131, su cui, con diversità di accenti circa il riconoscimento di un generale principio di inesigibilità inespresso che sarebbe in astratto capace di fondare la non colpevolezza dell'agente anche al di fuori di una sua traduzione positiva, F. Palazzo, *Conviventi more uxorio e analogia in bonam partem: prima lettura di una sentenza "giusta" più che ardita*, in *www.sistemapenale.it*, 22.3.2021; S. Fiore, *Non aspettare più Godot. Il problema dell'applicazione analogica delle scusanti e il nuovo protagonismo delle Sezioni Unite*, in *AP*, 2021, 1 ss. Prendendo spunto proprio da tale decisione, v. anche il recente saggio di D. Falcinelli, *Elogio dell'inesigibilità. Le scusanti come metodo di scrittura costituzionale dell'illecito penale*, in *RIDPP*, 2021, 896 ss.

¹³⁸ Riferimenti in E. Amati, *Dinamiche evolutive del diritto al silenzio*, Torino, 2022.

¹³⁹ Posizione auspicata a questo riguardo già da F. Consulich, *op. cit.*, 1401 s.

¹⁴⁰ Di questo avviso, già T. Padovani, *Teoria della colpevolezza e scopi della pena*, *cit.*, 815; M. Romano, *Giustificazione e scusa nella liberazione da particolari situazioni di necessità*, in *RIDPP*, 1991, 43. In relazione proprio alla crisi di impresa nel settore penale tributario, critici a riconoscere valenza a una causa di inesigibilità

riconduzione della inesigibilità nell'ambito della colpevolezza non vi è ancora unità di vedute¹⁴¹; nondimeno, per i motivi sopra tratteggiati, si può certamente affermare che la “scusante” così intesa si presti a costituire il corretto incasellamento dogmatico della nuova disposizione, con tutto ciò che ne consegue sul piano applicativo¹⁴².

7. Come si è anticipato, prima di affrontare le modifiche in tema di cumuli sanzionatori, conviene tratteggiare per sommi capi anche le modifiche al sistema punitivo amministrativo, fortemente ridimensionato dalla riforma in esame. Non pare infatti ultroneo affermare che proprio in tali modifiche sia maggiormente evidente l'anima equitativa del d.lgs. 87/2024 o, quantomeno, che il livello di afflittività del sistema aveva raggiunto un limite non più tollerabile, cui era quindi doveroso porre rimedio¹⁴³. Senza dunque pretesa di esaustività, è utile ripercorrere il generale *restyling* operato dagli artt. 2 ss. della riforma, che acquista rilevanza in ottica penalistica nelle due diverse prospettive, tra loro collegate, della natura degli illeciti amministrativi tributari e della proporzionalità complessiva della risposta sanzionatoria dell'ordinamento.

Il punto di partenza è infatti la riconduzione delle suddette sanzioni nell'alveo della *matière pénale*¹⁴⁴, secondo i noti criteri di Engel, su cui ormai c'è una generale unità di vedute¹⁴⁵. Dall'applicazione dello statuto di garanzie che ne consegue, deriva dunque

extra-legale erano A. Lanzi, P. Aldovrandi, *op. cit.*, 523 ss.; G. Toscano, *Crisi di liquidità esogene e delitti di omesso versamento*, cit., 568.

¹⁴¹ Autorevolmente di quest'opinione è G. Vassalli, voce *Colpevolezza*, cit., 21. Nello stesso senso, A. Cavaliere, *op. cit.*, 1482 ss., spec. nota 16; v. anche D. Falcinelli, *Elogio dell'inesigibilità*, cit., 907 ss., con riferimento proprio all'art. 27 Cost. Oltre la diversa ricostruzione di A. Sereni sopra citata (nota 124), in senso diverso v. per tutti il lavoro monografico di G. Fornasari, *Il principio di inesigibilità nel diritto penale*, Padova 1994, spec. 344 ss. che qualifica l'inesigibilità come “limite alla pretesa statutale all'obbedienza” e, come tale, suscettibile di operare anche sul piano oggettivo della tipicità o anti giuridicità, venendo in tal caso meno il disvalore associato al comportamento, appunto, inesigibile.

¹⁴² Cfr. M. Romano, *Cause di giustificazione, cause scusanti, cause di non punibilità*, cit., 67 s. e 70 s. in tema di concorso di persone ed errore.

¹⁴³ Per tutti v. G. Melis, *Le sanzioni amministrative tributarie nella legge di delega*, cit., 502 s.

¹⁴⁴ Nella sterminata bibliografia sulla materia, v. per tutti Fr. Mazzacuva, *Le pene nascoste*, Torino 2017, spec. 26 ss. in relazione alla centralità dello scopo della sanzione quale tratto caratterizzante della “penalità” in senso lato, secondo un insegnamento che risale al commento alla sentenza C. Eur. Dir. Uomo, *Ozturk c. Germania* di C.E. Paliero, “Materia penale” e illecito amministrativo secondo la Corte europea dei diritti dell'uomo: una questione “classica” e una svolta radicale, in *RIDPP*, 1985, 894 ss. Cfr. anche L. Masera, *La nozione costituzionale di materia penale*, Torino 2018; M. Donini, L. Foffani (a cura di), *La materia penale tra diritto nazionale ed europeo*, Torino 2018; S. Manacorda, *Materia penale*, in C. Piergallini, G. Mannozi, C. Sotis, C. Perini, M. Scoletta, F. Consulich (a cura di), *Studi in onore di Carlo Enrico Paliero*, cit., 1669 ss.

¹⁴⁵ Nella giurisprudenza convenzionale, per citarne solo alcune: C. Eur. Dir. Uomo, 20 maggio 2014, ricorso n. 35232/11, *Pirttmäki c. Finlandia*, parr. 45 ss.; *Nykänen c. Finlandia*, cit., parr. 38 ss.; 18 maggio 2017, ricorso n.

anche la necessità di saggiare la resistenza di tali illeciti ad alcune censure cui certamente si sarebbero esposti qualora avessero vestito una diversa “etichetta”, *in primis* il rispetto del principio di proporzionalità¹⁴⁶.

È noto infatti che il dibattito sul punto ha trovato terreno fertile nel nostro ordinamento: la spinta europea, declinata soprattutto all’interno della giurisprudenza della Corte di Giustizia¹⁴⁷, si è infatti dovuta confrontare con cornici edittali tra le più alte dell’Unione¹⁴⁸ e ha infine portato a una sentenza interpretativa di rigetto della Consulta che ha valorizzato oltremodo il suddetto principio¹⁴⁹. Di qui, dunque, l’indicazione per il Legislatore delegato di «migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei»¹⁵⁰.

La traduzione positiva del criterio si è risolta in un condivisibile e generale abbattimento delle forbici edittali dei diversi illeciti amministrativi, ridimensionate per lo più in una misura percentuale fissa, più bassa del precedente minimo. Se per il penalista questo potrebbe *prima facie* rappresentare un campanello d’allarme,

22007/11, *Johannesson e a. c. Islanda*, parr. 43 s. In dottrina, v. A. F. Tripodi, *Ne bis in idem e reati tributari*, in A. Cadoppi, S. Canestrari, A. Manna, M. Papa, (a cura di), *Diritto penale dell’economia*, cit., 57; A. Giovannini, *Il ne bis in idem sostanziale*, in A. Giovannini, A. Di Martino, E. Marzaduri (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, cit., 1270; G. Marino, *La metamorfosi della sanzione amministrativa tributaria: dalla teoria della afflittività alla pratica della premialità (nell’insegnamento di Giuseppe Dragonetti)*, in *DPT*, 2022, 1158 ss.; L. Peverini, *Favor rei e abolizione della punibilità nel sistema delle sanzioni amministrative tributarie: tra contrasti giurisprudenziali e la recente ordinanza interlocutoria per la rimessione alle Sezioni Unite*, in *DPT*, 2022, 1031.

¹⁴⁶ V. sul punto L. Peverini, *Il principio di proporzionalità delle sanzioni amministrative*, in *Il Fisco*, 2023, 2130 ss. Per l’applicazione “a geometria variabile” del principio di proporzionalità della sanzione, v. anche F. Viganò, *Garanzie penalistiche e sanzioni amministrative*, in *RIDPP*, 2020, 1801 ss.

¹⁴⁷ Il riferimento è alla nota Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 8.3.2022, C-205/20, *NE*, in materia di applicazione diretta dell’art. 49 CDFUE, su cui v. in materia tributaria E. Traversa, *Sanzioni sproporzionate. La sentenza europea che “mina” decine di norme*, in *Il Sole 24 Ore*, 20.4.2022 e, in generale, F. Viganò, *La proporzionalità della pena tra diritto costituzionale italiano e diritto dell’Unione Europea: sull’effetto diretto dell’art. 49, paragrafo 3, della Carta alla luce di una recentissima sentenza della Corte di Giustizia*, in www.sistemapenale.it, 26.4.2022; M. Pelissero, *Il principio di proporzionalità (non sproporzionalità) delle pene: recenti sviluppi e impatto anomalo delle fonti eurounitarie sul principio di legalità delle pene*, in *DPP*, 2023, 10, 1359 ss. Per un quadro sulla giurisprudenza tributaria italiana, v. anche C. Buccico, *L’applicazione del principio di proporzionalità alle sanzioni tributarie*, in *DPTI*, 2020, 946 ss.

¹⁴⁸ Riferimenti in G. Melis, *Le sanzioni amministrative tributarie nella legge di delega*, cit., 509.

¹⁴⁹ Cfr. Corte cost., 17.3.2023, n. 46 con nota di R. Cordeiro Guerra, *Sanzioni tributarie draconiane e principio di proporzionalità*, in *CT*, 2023, 749 ss. che ha infatti dichiarato non costituzionalmente illegittimo l’art. 7, comma 4, d.lgs. 472/1997 anteriforma se interpretato nel senso che permette la riduzione della sanzione fino alla metà del minimo edittale in caso di mancanza di intento evasivo e attivazione del contribuente per regolarizzare la propria posizione, realizzandosi altrimenti una sfasatura non giustificabile tra disvalore di condotta e risposta punitiva.

¹⁵⁰ V. art. 20, comma 1, lett. c), n. 1) l. 111/2023

considerata la giurisprudenza della Corte costituzionale in materia di pene fisse¹⁵¹, non sembra però potersi sostenere l'incostituzionalità di una simile scelta. In primo luogo, è infatti recepita una prassi dell'Agenzia delle Entrate, che di solito applica sempre la sanzione nel minimo, incurante dei criteri di cui all'art. 7 d.lgs. 471/1997¹⁵². Inoltre, il sistema punitivo amministrativo prevede correttivi, come quelli analizzati in materia di indebita compensazione, che permettono l'aumento della sanzione in caso di condotte connotate da un maggior disvalore o un suo ulteriore abbattimento, tendenzialmente in presenza di comportamenti proattivi del contribuente¹⁵³.

Ancora, meritano attenzione alcune delle modifiche intervenute sul d.lgs. 472/1997, volte a restaurare la "parte generale" nella medesima direttrice. In particolare, pare qui opportuno richiamare la positivizzazione dei principi di proporzionalità e offensività quali criteri cui è improntata la materia delle violazioni amministrative e la nuova formulazione dell'art. 7 citato, relativo alla commisurazione della sanzione. Anche dunque volendo tralasciare le innovazioni *in melius* in materia di concorso formale, continuazione e recidiva, è certamente possibile affermare che il sistema punitivo tributario esce grandemente ridimensionato dalla riforma, mostrandosi in definitiva più coerente con i principi generali dell'ordinamento.

Un'ultima notazione sul punto va però svolta con riferimento agli effetti intertemporali delle suddette modifiche. L'art. 5 d.lgs. 87/2024 afferma infatti perentoriamente che le disposizioni sopra richiamate si applicano solo per le violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024, negando l'efficacia retroattiva della *lex mitior*, che trova riconoscimento, in questo settore, nell'art. 3 d.lgs. 472/1997. Considerata la pacifica natura penale degli illeciti¹⁵⁴, la norma transitoria rischia di esporsi a censure di illegittimità costituzionale, inserendosi nel vivo dibattito circa l'applicazione della legge successiva più favorevole anche alle sanzioni amministrative a contenuto punitivo¹⁵⁵.

¹⁵¹ Per tutti F. Viganò, *La proporzionalità della pena*, Torino 2021, 75 e 208 ss.

¹⁵² Ulteriori riferimenti in G. Melis, *Le sanzioni amministrative tributarie nella legge di delega*, cit., 511.

¹⁵³ Cfr. le diverse modifiche operate dall'art. 2 del d.lgs. 87/2024, che non è qui possibile ripercorrere analiticamente.

¹⁵⁴ La natura convenzionalmente penale è ovviamente la premessa maggiore per l'applicazione della garanzia, come rimarcato dalla stessa Corte cost., 20.7.2016, n. 193, che ha infatti negato un intervento additivo sull'art. 1 l. 689/1981 generalizzato a tutte le sanzioni amministrative, proprio perché ha ritenuto necessaria una preventiva valutazione sulla qualificazione punitiva delle sanzioni. La tematica è qui data per scontata: oltre ai riferimenti citati nella nota 144, lo stesso art. 3 d.lgs. 472/1997 riconosce la necessità di applicare la legge successiva più favorevole anche per gli illeciti tributari.

¹⁵⁵ Sulla questione v. per tutti F. Viganò, *Garanzie penalistiche e sanzioni amministrative*, cit., 1797 ss. e Fr. Mazzacava, *L'estensione attuale dei principi di irretroattività e di retroattività della legge favorevole*, in *DPP*, 2020,

Ora, è noto che la giurisprudenza della Consulta ha subito, *in parte qua*, una considerevole evoluzione, il cui punto di approdo può essere così sintetizzato. Secondo l'interpretazione attuale, non è possibile individuare nell'art. 25 Cost. la norma che fonda l'obbligo di applicare la retroattività *in mitius*, rinvenibile invece nel combinato disposto degli artt. 3 e 117 Cost., in relazione all'art. 7 CEDU¹⁵⁶. Tale presa di posizione rende quindi la *regula iuris* derogabile dal Legislatore, nei limiti della ragionevolezza posti dalla medesima disposizione della Carta Fondamentale, in presenza di ulteriori interessi costituzionalmente rilevanti che confliggano con la necessità di applicare una sanzione proporzionata al mutato disvalore del fatto espresso dalle modifiche normative¹⁵⁷. La risoluzione della questione non dipende dunque dall'applicabilità astratta del principio alla materia *de qua*, che invero ci pare pacifica, quanto piuttosto dal delicato bilanciamento con l'imperante ragion fiscale *ex* 53 Cost. e, come scandito dalla relazione illustrativa in un'ampia *excusatio non petita*, con l'interesse all'equilibrio del bilancio dello Stato, nel quale le entrate dovute in base alle previgenti cornici edittali sono state già contabilizzate¹⁵⁸.

Si tratta quindi di un *hard case*, per la cui risoluzione sono prospettabili diverse alternative. Da un lato, infatti, l'applicazione della normativa previgente più sfavorevole risulta effettivamente idonea e necessaria ad assicurare un maggiore gettito fiscale; dall'altro lato, se tale compressione di un diritto fondamentale superi anche il test di proporzionalità in senso stretto ci pare tutt'altro che scontato¹⁵⁹.

417 ss., spec. 423 ss.

¹⁵⁶ Cfr. la citata Corte cost., 20.7.2016, n. 193, che per prima afferma il "vaglio positivo di ragionevolezza" cui deve essere saggiata l'eventuale deroga del Legislatore. A commento della decisione, v. per tutti M. Scoletta, *Materia penale e retroattività favorevole: il "caso" delle sanzioni amministrative*, in *GC*, 2016, 1401 ss. V. poi Corte cost., 22.7.2011, n. 236 e soprattutto Corte cost., 21.3.2019, n. 63 annotata da M. Scoletta, *Retroattività favorevole e sanzioni amministrative punitive*, in *www.dirittopenalecontemporaneo.it*, 2.4.2019 e F. Consulich, *La materia penale: totem o tabù? Il caso della retroattività in mitius della sanzione amministrativa*, in *DPP*, 2019, 467 ss., relativa alla prima dichiarazione di illegittimità costituzionale di una norma transitoria che escludeva l'applicazione della *lex mitior* per illeciti amministrativi punitivi, pur riprendendo il generale principio espresso nella citata pronuncia 193/2006. Il riferimento all'art. 7 CEDU deve ovviamente essere letto alla luce del noto caso Scoppola c. Italia 2007, su cui v. M. Gambardella, *Il "caso Scoppola": per la Corte europea l'art. 7 CEDU garantisce anche il principio di retroattività della legge penale più favorevole*, in *CP*, 2010, 2020 ss.; C. Pecorella, *Il caso Scoppola davanti alla Corte di Strasburgo*, in *RIDPP*, 2010, 397 ss. e riferimenti ivi citati.

¹⁵⁷ In questi termini, ad esempio, si inquadra il giudicato: per una critica sul punto, anche con ulteriori riferimenti, Fr. Mazzacuva, *Le pene nascoste*, cit., 262 ss.; Id., *L'estensione attuale dei principi di irretroattività e di retroattività della legge favorevole*, cit., 424.

¹⁵⁸ Relazione illustrativa al d.lgs. 87/2024, 27 ss., che individua quindi nell'art. 81 Cost. la norma che darebbe adeguata copertura costituzionale alla deroga.

¹⁵⁹ Si fa qui ovvio riferimento al giudizio di bilanciamento cui fa ricorso il giudice delle leggi: per ulteriori riferimenti, v. *ex multis* G. Scaccia, *Gli "strumenti" della ragionevolezza nel giudizio costituzionale*, Milano 2000,

Nondimeno, il noto carattere “particolarista” della materia non depone a favore di una prognosi di incostituzionalità della decisione. Basti infatti ricordare che fino a tempi relativamente recenti le stesse norme formalmente penali godevano, ex art. 4 l. 9 gennaio 1929, di efficacia ultrattiva, in deroga all’art. 2 Cp; disciplina sempre fatta salva dalla Consulta proprio per l’esigenza di potenziare l’apparato repressivo a fini fiscali, nonostante le ancor più evidenti tensioni con l’art. 3 Cost.¹⁶⁰

8. Da ultimo, occorre quindi concentrare l’attenzione sulle modifiche al regime del doppio binario, da tempo in tensione con l’interpretazione del principio del *ne bis in idem* fornito dalle Corti sovranazionali¹⁶¹. È noto infatti che nel nostro ordinamento convivano due diversi – e finora piuttosto scollegati – rami di *enforcement*, che insistono, con sanzioni di diversa natura, sulla medesima violazione. Una volta però ammesso il carattere punitivo degli illeciti amministrativi, il passaggio logicamente successivo impone di verificare la legittimità di una simile scelta punitiva al metro del principio suindicato, che pure ha conosciuto negli ultimi anni numerose attenzioni.

In breve, secondo il già richiamato approccio “a geometria variabile” che caratterizza l’applicazione dello statuto di garanzie penalistiche agli illeciti di natura formalmente diversa, l’attuale standard di giudizio impone di saggiare la sostenibilità del cumulo al metro di una valutazione casistica, che tenga conto della “connessione sostanziale e temporale” dei due procedimenti¹⁶². In particolare, ai fini di accertare la sussistenza di

270 ss.; A. Morrone, *Il custode della ragionevolezza*, Milano 2001, 202 ss.; G. Pino, *Il costituzionalismo dei diritti*, Bologna 2018, 141 ss.; M. Olivetti, *Diritti fondamentali*, Torino 2018, 130 ss. Nella giurisprudenza costituzionale, v. Corte cost., 9.5.2013, n. 85 e Corte cost. 23.2.2016, n. 63, spec. par. 6, ult. cpv. del considerato in diritto.

¹⁶⁰ Cfr. Corte cost., 16 gennaio 1978, n. 6, che ritiene espressamente ragionevole il trattamento maggiormente rigoroso riservato a tali illeciti in ragione del fatto che «tende a garantire il puntuale assolvimento degli obblighi tributari, ai quali i cittadini sono tenuti in adempimento di uno dei doveri inderogabili di solidarietà nazionale che ad essi competono e dai quali dipende, in misura crescente, l’operatività e l’esistenza stessa dello Stato moderno». Sul punto, in chiave critica, v. A. Lanzi, P. Aldovrandi, *op. cit.*, 40 s., nota 4, nonché R. Alagna, *La legge penale tributaria nel tempo: tra eccezioni legislative e forzature interpretative*, in *DPC*, 2013, 1, 55 ss. spec. 58 s., che riassume altresì le diverse posizioni espresse dalla dottrina del tempo.

¹⁶¹ Sugli aspetti generali di tali modelli di *enforcement*, v. A.F. Tripodi, *Ne bis in idem europeo e doppi binari punitivi. Profili di sostenibilità del cumulo sanzionatorio nel quadro dell’ordinamento multilivello*, Torino 2022, 59 ss. Per un quadro più completo anteriforma in questo settore, v. già M. Scoletta, *Crisi e splendore del doppio binario. Vincoli di interpretazione conforme, profili di illegittimità costituzionale e aporie sistematiche nel vigente assetto punitivo degli illeciti tributari*, in *RDT*, 2023, 1 ss. e, volendo, G. Ardizzone, *Il “volto attuale” del ne bis in idem europeo nel sistema penal-tributario*, in *DPC*, 2022, 213 ss. Per un primo commento alla riforma su questo versante, v. già A.F. Tripodi, *Prime osservazioni sulla riforma fiscale nella prospettiva del ne bis in idem europeo*, in *Discrimen*, 2.10.2024, 1 ss.

¹⁶² Si fa qui ovviamente riferimento al giudizio della Corte EDU; è pur vero che la Corte costituzionale ha svolto in astratto questo accertamento sulla base della legislazione vigente e la stessa Corte di Cassazione aveva

tale legame, si dovrebbe tener conto di quattro noti indici: a) la complementarità degli scopi dei due procedimenti di modo che ciascuno si focalizzi, non solo in astratto ma anche in concreto, su aspetti differenti della condotta antisociale oggetto dei procedimenti; b) la prevedibilità del *dupliciter*; c) il coordinamento processuale, in modo da evitare il più possibile una duplicazione nella raccolta e valutazione delle prove e l'interazione tra le diverse Autorità di fronte le quali è portato avanti il cumulo; d) «*above all*», la proporzionalità complessiva del trattamento sanzionatorio, in particolare valutando se la sanzione irrogata all'esito del primo procedimento sia stata presa in considerazione dal giudice del secondo¹⁶³.

Al di là delle possibili critiche a ciascuno di tali parametri, si può in ogni caso affermare che se per le sanzioni formalmente penali dovrebbe dunque valere una versione “forte” della garanzia tutta orientata su lato processuale del divieto di duplicazione procedimentale, il suo adattamento nell'ambito della *matière pénale* ha generato un ibrido focalizzato sul lato sostanziale della proporzionalità complessiva del trattamento sanzionatorio, che funge da indice di connessione più importante¹⁶⁴.

valorizzato le norme di coordinamento esistenti tra i due “binari” per legittimare la risposta punitiva doppia: cfr., per il settore tributario, Corte cost., 24 ottobre 2019, n. 222, con nota di M. Scoletta, *Legittimità in astratto e illegittimità in concreto del doppio binario punitivo in materia tributaria al cospetto del ne bis in idem europeo*, in *GI*, 2019, 2609 ss. e Cass. pen. Sez. III, 14 gennaio 2021, n. 4439 con nota di L. Troyer, *Ne bis in idem e reati tributari: la Corte di Cassazione valuta concretamente legittimo il doppio binario sanzionatorio in tema di dichiarazione infedele*, in *RDC*, 2021, 2, 272 ss. Più di recente, sulla base del medesimo giudizio astratto, la Consulta ha dichiarato costituzionalmente illegittimo il doppio binario in materia di diritto d'autore, peraltro valorizzando la dimensione processuale “originaria” della garanzia. Cfr. Corte cost., 10 maggio 2022, n. 149 annotata, tra gli altri, da S. Seminara, *Il divieto di bis in idem: un istituto inquieto*, in *DPP*, 2022, 11, 1381 ss.; N. Recchia, *L'ennesima stagione del ne bis in idem nel costituzionalismo multilivello: la riaffermazione del suo ubi consistam processuale contro ogni riduzionismo sostanziale*, in *RIDPP*, 2022, 4, 1676 ss.; J. Della Valentina, *Il paradigma del ne bis in idem tra proporzionalità assorbente, rinnovata concezione processuale e overlapping protection*, in *www.sistemapenale.it*, 24.11.2022; L. Bin, *Ne bis in idem europeo vs. controllo di razionalità interno di un doppio binario sanzionatorio*, in *GC*, 2022, 1599 ss.

¹⁶³ Cfr. Corte Eur. Dir. Uomo, 15 novembre 2016, ricorsi n. 24130/11 e 29758/11, *A e B c. Norvegia*, parr. 132 s. Si fa qui riferimento alla “connessione sostanziale”, ma è risaputo che viene presa in considerazione altresì la contiguità temporale tra i due procedimenti. Come noto, tale interpretazione è stata sostanzialmente avallata anche dalla CGUE in relazione all'art. 50 CDFUE e ampiamente utilizzata dalla giurisprudenza nazionale per salvaguardare i sistemi di questo tipo in vigore nel nostro ordinamento. Sul punto, v. per tutti A.F. Tripodi, *Ne bis in idem europeo e doppi binari punitivi*, cit., 170 ss. e 200 ss.

¹⁶⁴ Sui rapporti tra le due “anime” del *ne bis in idem*, v. G. Ranaldi, F. Gaito, *Introduzione allo studio dei rapporti tra ne bis in idem sostanziale e processuale*, in *AP*, 2017, 1 ss.; C. Silva, *Ne bis in idem sostanziale: la faticosa emersione di un principio*, in *GI*, 2019, 1465 e, più di recente, I. Giacona, *Concorso apparente di reati e istanze di ne bis in idem sostanziale*, Torino 2022, 151 ss. È pur vero che la nostra Corte costituzionale sembra aver da ultimo valorizzato il versante processuale della garanzia anche nei sistemi a doppio binario (v. Corte cost. 149/2022 citata *supra*) e che la stessa Corte EDU ha spesso censurato, anche dopo *A e B c. Norvegia*, i doppi procedimenti avvenuti negli Stati Membri del Consiglio d'Europa a prescindere dalla proporzionalità della sanzione, formalmente in base al mancato rispetto degli altri indici ma sostanzialmente operando un giudizio di

Ora, è noto che il d.lgs. 74/2000 configuri un tipo particolare di doppio binario, denominato “alternativo”¹⁶⁵, per cui pur a fronte della celebrazione di due procedimenti, l'autore della violazione dovrebbe sopportare, infine, una sola sanzione. Dal combinato disposto degli artt. 19 e 21, infatti, emerge che la sanzione amministrativa, ancorché irrogata, dovrebbe rimanere ineseguibile in caso di condanna penale, *purché* il giudice riconosca il rapporto di specialità tra i due illeciti¹⁶⁶. Il Legislatore, in altri termini, ha inteso utilizzare l'*enforcement* tributario quale assicurazione della non impunità del contribuente, che avrebbe potuto essere assolto in sede penale per difetto di dolo o mancato raggiungimento della soglia di punibilità, circostanze irrilevanti per l'accertamento della violazione finanziaria compiuto dall'Agenzia delle Entrate. Tutto ciò, al “prezzo” della duplicazione procedimentale, che si sarebbe però dovuta risolvere, appunto, nell'applicazione di un'unica misura punitiva.

Il sistema dunque si affidava all'operare del principio di specialità infra-sistematico, che, stante l'interpretazione del *ne bis in idem* di cui si è sommariamente dato conto, poteva in realtà già essere idoneo ad assicurare la conformità del nostro ordinamento alle indicazioni sovranazionali. Nella prassi, si è però dimostrato un argine insufficiente all'espansione della potestà punitiva: la giurisprudenza di legittimità è infatti giunta a una sostanziale *interpretatio abrogans* dell'art. 19 d.lgs. 74/2000¹⁶⁷, finendo per applicare entrambe le sanzioni e valorizzando meccanismi di compensazione “impropri” come gli istituti premiali connessi al pagamento del debito

bilanciamento tra l'interesse perseguito dal cumulo punitivo e il sacrificio subito dall'individuo sul piano processuale. Per una rassegna, v. A.F. Tripodi, *Ne bis in idem europeo e doppi binari punitivi*, cit., 140 ss. e, volendo, anche G. Ardizzone, *The ne bis in idem principle in the age of balancing*, in *EP*, 2023, 866 ss.

¹⁶⁵ La definizione è di A.F. Tripodi, *Cumuli punitivi, ne bis in idem e proporzionalità*, in *RIDPP*, 2017, 1055.

¹⁶⁶ Cfr. artt. 19 e 21 del d. lgs. 74/2000.

¹⁶⁷ Con riferimento ai delitti di omesso versamento di ritenute e omesso versamento IVA di cui agli artt. 10-*bis* e 10-*ter* del d.lgs. 74/2000 e l'illecito amministrativo di cui all'art. 13, commi 1 e 3, del d.lgs. 471/1997, v. Cass. pen., Sez. Un., 28.3.2013, n. 37424 e n. 37425, già citate, il cui principio di diritto è stato più volte ribadito dalle sezioni semplici. Cfr. Cass. pen., Sez. III, 11.2.2015, n. 19334; Cass. pen., Sez. III, 21.4.2016, n. 25815; Cass. pen., Sez. III, 23.1.2018, n. 38594. Allo stesso modo, è stato escluso il rapporto di specialità tra il delitto di indebita compensazione di cui all'art. 10-*quater* d.lgs. 74/2000 e il rispettivo illecito amministrativo prima previsto dall'art. 27, comma 18, del d.l. 185/2008, poi trasfuso nell'art. 13, commi 4 e 5, del d.lgs. 471/1997 a seguito del d.lgs. 158/2015 e infine ritoccato proprio dalla riforma qui commentata: cfr. Cass. pen., Sez. III, 8.5.2014, n. 30267; Cass. pen., Sez. III, 1.12.2017, n. 29871. Per quel che riguarda invece il delitto di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 del d.lgs. 74/2000 e gli illeciti amministrativi di cui agli artt. 1, comma 2, del d.lgs. 471/1997 (in materia di imposte dirette) e art. 5, comma 4, del medesimo corpus normativo (in materia di IVA): Cass. pen., Sez. III, 15.10.2021, n. 2245. Per una critica sul punto, si rinvia a A. Vallini, *Il principio di specialità*, in A. Giovannini, A. Di Martino, E. Marzaduri (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, cit., 291 ss.

tributario che si sono sopra tratteggiati¹⁶⁸. A fronte di questo quadro applicativo, l'onda lunga dei precipitati sovranazionali in materia di *ne bis in idem* ha dunque reso necessario intervenire in via legislativa.

In particolare, vengono qui in rilievo tre diversi criteri della legge di delega. Il primo prevedeva di «razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del *ne bis in idem*». Gli altri due, a ciò funzionali in virtù del criterio di collegamento processuale cui si è sopra accennato, imponevano invece di «rivedere i rapporti tra il processo penale e il processo tributario prevedendo, in coerenza con i principi generali dell'ordinamento, che, nei casi di sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, i fatti materiali accertati in sede dibattimentale facciano stato nel processo tributario quanto all'accertamento dei fatti medesimi...» e, come già analizzato, di «attribuire specifico rilievo alle definizioni raggiunte in sede amministrativa e giudiziaria ai fini della valutazione della rilevanza penale del fatto»¹⁶⁹.

Il Legislatore delegato è quindi intervenuto su due diversi versanti: a) sul lato sostanziale, in tema di commisurazione della sanzione che interviene per seconda, al fine di assicurare la proporzionalità del cumulo; b) sul lato processuale, per rafforzare la coesione tra i due procedimenti ai fini dell'accertamento della loro “connessione materiale”. Nel fare ciò, ha altresì esteso il meccanismo pensato per le persone fisiche anche agli enti collettivi responsabili di reati tributari ex d.lgs. 231/2001, che prima della riforma non potevano giovare nemmeno degli esili meccanismi di coordinamento già in vigore¹⁷⁰.

8.1 Partendo quindi dalle modifiche sul lato sostanziale, una prima notazione

¹⁶⁸ Cfr. *supra*, nota 162 con riferimento alla giurisprudenza di legittimità e costituzionale ivi richiamata. Sui «meccanismi di compensazione indiretta», si rinvia a A.F. Tripodi, *Ne bis in idem europeo e doppi binari punitivi*, cit., 247 ss.

¹⁶⁹ Cfr. art. 20, comma 1, lett. a), n. 1 e 3) e lett. b) n. 2) l. 111/2023.

¹⁷⁰ Il tema era ben noto a quella parte della dottrina che si era occupata della questione: v. già P. Veneziani, *Problemi attuali in tema di responsabilità dell'ente da reato tributario*, in *CP*, 2020, 3086 ss., spec. 3103 s.; M. Bellacosa, *I reati tributari e di contrabbando*, in G. Lattanzi, P. Severino (a cura di), *Responsabilità da reato degli enti*, Vol. I, Torino 2020, 622 ss.; A. Perini, *Responsabilità degli enti e reati tributari, tra eccesso di delega e aporie di sistema*, in C. Piergallini, G. Mannozi, C. Sotis, C. Perini, M. Scoletta, F. Consulich (a cura di), *Studi in onore di Carlo Enrico Paliero*, cit., 1159 ss. V. pure le considerazioni di M. Scoletta, *Il principio di ne bis in idem e i modelli punitivi “a doppio binario”*, in *DPC*, 2021, 195 ss. che arrivava finanche a prospettare una questione di legittimità costituzionale sulla questione. Per altre considerazioni critiche sul punto, volendo, v. anche G. Ardizzone, *Il “volto attuale” del ne bis in idem nel sistema penal-tributario*, cit., 236 s.

riguarda la scelta di non abrogare il citato meccanismo incentrato sul principio di specialità, che rimane dunque il primo presidio contro la duplicazione sanzionatoria. Infatti, il principio in questione si applica oggi anche agli enti collettivi, originariamente esclusi dalla sua portata applicativa per evitare effetti criminogeni dovuti all'ineseguibilità della sanzione tributaria superata la soglia di rilevanza penale della violazione¹⁷¹.

Per conseguire tale risultato, si è però scelta una via non propriamente lineare. Il previgente art. 19, infatti, manteneva ferma la responsabilità per la sanzione amministrativa dei «soggetti indicati nell'art. 11 d.lgs. 472/1997», che contemplava appunto gli enti nel cui interesse o vantaggio aveva agito l'autore della violazione. L'art. 3, comma 1, lett. a) ed e) d.lgs. 87/2024 ha invece espunto il richiamo ai soggetti collettivi dalla suddetta norma, ora relativa solo a dipendenti o rappresentanti legali di una persona fisica e, al contempo, ha disciplinato la responsabilità delle società per le violazioni tributarie nel nuovo comma 2-*bis* dell'art. 2 d.lgs. 472/1997. Relativamente agli enti, la modifica ha reso dunque inconferente il riferimento al citato art. 11 contenuto nell'art. 19 d.lgs. 74/2000, che è stato quindi riformulato, in verità, in modo non cristallino.

La norma infatti, oltre a continuare a far rispondere della sanzione amministrativa i soggetti indicati dall'art. 11 d.lgs. 472/1997, dispone oggi che resti altresì «ferma la responsabilità degli enti e società prevista dall'articolo 21, comma 2-*bis*», contestualmente introdotto della riforma, che estende il descritto meccanismo di ineseguibilità anche alle persone giuridiche tramite un ulteriore rinvio al comma 2 del medesimo articolo.

Ne risulta un quadro normativo abbastanza disorganico, che deve essere ricostruito nel senso che, nonostante permanga la responsabilità in sede tributaria degli enti anche al ricorrere della specialità di illeciti, la relativa sanzione può essere “congelata” quando per gli stessi fatti è possibile avviare un procedimento 231, sempre alla condizione del riconoscimento del suddetto rapporto tra le fattispecie astratte. Probabilmente, l'infelice tecnica normativa scelta mirava a scongiurare il rischio di paralisi dell'*enforcement* tributario a fronte di una violazione penalmente rilevante ma che non fosse qualificabile come reato presupposto per la responsabilità degli enti, al

¹⁷¹ Così già A. Perini, *Brevi considerazioni in merito alla responsabilità degli enti conseguente alla commissione di illeciti fiscali*, in *RASE*, 2006, 85, nonché A.F. Tripodi, *L'ente nel doppio binario punitivo. Note sulla configurazione metaindividuale dei doppi binari sanzionatori*, in www.sistemapenale.it, 28.10.2020, 11. Sul punto, v. anche A. Martini, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., 232 ss.

fine di mantenere ferma, da un lato, la risposta penale per la sola persona fisica e, dall'altro, la sanzione amministrativa per la sola persona giuridica¹⁷². La *regula iuris* di nuovo conio deve dunque essere letta nel senso di permettere l'applicazione dell'art. 21 d.lgs. 74/2000 al ricorrere della specialità solo in presenza di due procedimenti a carico del medesimo soggetto.

Sul punto, è bene precisare altresì che la riforma ha così aperto le porte a un possibile riconoscimento della specialità tra illecito 231 e reato, che fonderebbe la non esecutività della sanzione tributaria. Ora, è vero che parte della dottrina aveva prospettato una simile soluzione proprio in relazione ai sistemi a doppio binario¹⁷³; tuttavia, se la giurisprudenza prevalente è particolarmente restia a riconoscere tale rapporto tra delitti e illeciti amministrativi, si può ragionevolmente ritenere che, *a fortiori*, si registrerà più d'una resistenza con riferimento agli enti.

In secondo luogo, considerata la poca fortuna del principio di specialità nella prassi giudiziaria, è stato altresì inserito nel d.lgs. 74/2000 il nuovo art. 21-ter che prevede un particolare meccanismo di compensazione sanzionatoria cui è in definitiva affidata la salvaguardia del *ne bis in idem*, almeno nell'ottica a-processuale che si è sopra tratteggiata. Ponendosi infatti nel solco di un *trend* legislativo inaugurato in materia di abusi di mercato e recentemente confermato in tema di beni culturali¹⁷⁴, la nuova norma prevede che «quando, per lo stesso fatto è stata applicata, a carico del soggetto, una sanzione penale ovvero una sanzione amministrativa o una sanzione amministrativa dipendente da reato, il giudice o l'autorità amministrativa, al momento della determinazione delle sanzioni di propria competenza e al fine di ridurre la relativa misura, tiene conto di quelle già irrogate con provvedimento o con sentenza

¹⁷² Si tratta infatti di una soluzione non problematica quanto alla tematica del *ne bis in idem*, purché l'ente collettivo abbia un'organizzazione e soprattutto un patrimonio differenziabile da quello della persona fisica: cfr. Corte di Giustizia UE, Sez. IV, 5 aprile 2017, C-217/15 e C-350/15, Orsi e Baldetti. V. sul punto le osservazioni di Scoletta, *Ne bis in idem e doppio binario in materia tributaria: legittimo sanzionare la società e punire il legale rappresentante per lo stesso fatto*, in *DPC*, 2017, 333 ss. nonché, relativamente alla generale problematica del cumulo di responsabilità tra ente e persona fisica, V. Mongillo, *La responsabilità penale tra individuo ed ente collettivo*, Torino 2018, 134 ss.

¹⁷³ A. F. Tripodi, *L'ente nel doppio binario punitivo*, cit., 20 ss., che però inquadra i rapporti tra le fattispecie nell'ambito della figura del reato complesso; in senso parzialmente adesivo anche P. Veneziani, *Problemi attuali in tema di responsabilità dell'ente da reato tributario*, cit., 3101. *Contra*, A. Lanzi, P. Aldovrandi, *op. cit.*, 304, nota 219.

¹⁷⁴ Cfr. art. 1, commi 1, 2 e 7 della l. 24 gennaio 2024, n. 6, con osservazioni di L. Carraro, *Tutela dei beni culturali e paesaggistici: la creazione di un (altro) doppio binario cumulativo. Considerazioni a prima lettura sulla Legge 22 gennaio 2024, n. 6*, in *AP*, 2024, 1 ss. e N. Recchia, *Una prima lettura della recente riforma della tutela penalistica dei beni culturali*, in *Il Mulino - Rivisteweb*, 2022, 90 ss.

assunti in via definitiva».

Si è dunque così cercato di consegnare ai giudici uno strumento “flessibile”, in grado di calibrare *in melius* la seconda sanzione anche sulla base di quella già irrogata. Nondimeno, residuano sul punto alcune questioni interpretative.

In primo luogo, i limiti della riduzione della sanzione non sono indicati dalla disposizione di nuovo conio. La formula “al fine di ridurre”, se può portare a una irrogazione della pena anche al di sotto del minimo edittale, non sembra infatti consentire la manovra “estrema” di disapplicazione *in toto*, che la giurisprudenza aveva invece dimostrato di tenere in conto nell’ambito dei *market abuse*¹⁷⁵. È pur vero che il *restyling* del sistema sanzionatorio amministrativo ridimensiona non poco la problematica: l’utilità della norma *de qua* sta infatti nel garantire una sanzione “integrata” proporzionata, obiettivo che deve essere però letto considerando il generale abbattimento delle cornici edittali degli illeciti tributari e il rafforzamento del sistema premiale in ambito penale di cui si è dato conto. È dunque difficile che, almeno per le persone fisiche, la sommatoria delle due sanzioni possa dar luogo a un cumulo sproporzionato anche all’esito di una ulteriore riduzione per opera dell’art. 21-ter.

Discorso parzialmente diverso vale per le persone giuridiche: se infatti anche queste possono giovare dei nuovi tratti dell’*enforcement* amministrativo, non è per loro previsto alcun meccanismo premiale analogo a quello in vigore per le persone fisiche¹⁷⁶.

¹⁷⁵ Cfr. Cass. pen., Sez. V, 21.9.2018, n. 49869, con commento di N. Madia, *La verifica del giudice penale nel caso di sanzione irrevocabile irrogata dalla Consob per abusi di mercato*, in *CP*, 2019, 662 ss. e Cass. pen., Sez. V, 15.4.2019, n. 39999 con osservazioni di C. Pagella, *L’inafferrabile concetto di connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta: la Cassazione ancora su ne bis in idem e insider trading*, in www.sistemapenale.it, 9.5.2020 e L. Baron, *Ne bis in idem e giudizio di proporzione: la certezza dell’incertezza applicativa*, in *GC*, 2020, 728 ss. In senso critico circa il rispetto della legalità della pena per operazioni manipolative di questo tipo, v. invece M. Scoletta, *Abusi di mercato e ne bis in idem: il doppio binario (e la legalità della pena) alla mercé degli interpreti*, in *Le Società*, 2019, 545; nel senso invece di ritenerle non confliggenti con l’art. 25 Cost., condivisibilmente, A.F. Tripodi, *Ne bis in idem europeo e doppi binari punitivi*, cit., 334.

¹⁷⁶ Si tratta, anche in questa ipotesi, di una irragionevolezza da tempo oggetto di attenzione della dottrina anche in chiave di doppio binario e che ha radice nel principio di autonomia della responsabilità da reato degli enti. Con riferimento alla problematica relativamente all’art. 13 d.lgs. 74/2000, cfr. R. Bartoli, *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, in *SP*, 2020, 3, 219 s.; Id., *Ancora sulle incongruenze della recente riforma in tema di reati tributari e responsabilità dell’ente*, in *SP*, 2020, 7, 148; P. Veneziani, *Problemi attuali in tema di responsabilità dell’ente da reato tributario*, cit., 3104 s.; Fe. Mazzacupa, *L’ingresso dei reati tributari nel sistema di responsabilità ex crimine degli enti collettivi*, in *RPDP*, 2020, 8 ss.; E. Musco, F. Ardito, *op. cit.*, 132 s.; C. Longari, *Non punibilità e pagamento del debito tributario: l’infelice prospettiva dell’ente*, in *AP*, 2024, spec. 6 ss. che propongono alternativamente un’interpretazione restrittiva dell’art. 8 d.lgs. 231 per estendere l’applicazione dell’art. 13 d.lgs. 74/2000 alla responsabilità *ex crimine* o, con diversità di accenti, una questione di legittimità costituzionale; F. Piergallini, *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell’ente*, in www.sistepenale.it, 3.6.2020, 18, che propone di inquadrare la responsabilità dell’ente nello schema concorsuale, così da permettere l’applicazione dell’art. 119 Cp leggendolo

In tal modo, i riflessi sul piano penalistico della definizione della propria posizione tributaria – valorizzati, come si è visto, quali ulteriori meccanismi compensativi impropri – sono limitati agli art. 11, 12 e 17 d.lgs. 231/2001 in merito alla commisurazione e scelta della sanzione¹⁷⁷. Se dunque si potrebbe in astratto sostenere che l'art. 21-ter e il volto più mite delle sanzioni tributarie siano idonei ad assicurare una risposta proporzionata, vale la pena ricordare un recente caso portato all'attenzione del Tribunale di Milano in cui i pubblici ministeri sono dovuti pervenire a un'archiviazione in sede 231 proprio perché l'ulteriore misura punitiva avrebbe comportato un dispendio irragionevole per l'ente, che aveva già dovuto sopportare i costi della sanzione amministrativa, di riparazione del danno da reato e di *compliance ex post*¹⁷⁸. Considerando allora le spese per l'adozione di un modello organizzativo quali parte del cumulo, nonché la mancata operatività dell'art. 13 o 13-bis d.lgs. 74/2001 per le società, il rischio di sproporzione si fa più concreto, pur avendo la riforma rappresentato senza dubbio un passo in avanti in tale settore.

Da ultimo, oltre che i *limiti* del giudizio di commisurazione ex art. 21-ter, non appare chiaro nemmeno il *metodo* che il giudicante dovrebbe seguire nella sua applicazione. La formula “tiene conto” è infatti una valvola idonea a legittimare un giudizio di proporzionalità senza punti di riferimento, come testimoniano le diverse interpretazioni della norma “gemella” presente nel TUF, letta talvolta nel senso “matematico” di scomputo della sanzione raggugliata ex art. 135 Cp¹⁷⁹, talaltra come mero «criterio di apprezzamento per la concessione delle circostanze attenuanti generiche»¹⁸⁰.

Se dunque si registra un'apertura del Legislatore anche verso istanze equitative di questo tipo, si è ben lontani dal pieno superamento del doppio binario. Il sistema prescelto, infatti, continua a postulare la duplicazione procedimentale e anche il versante sostanziale, che si è dunque scelto di privilegiare, presenta criticità non

come comprensivo anche delle cause oggettive di non punibilità. Meno critico invece F. D'Arcangelo, *La responsabilità da reato degli enti per i delitti tributari: sintonie e distonie di sistema*, in *SP*, 2020, 7, 174, che giustifica tale disparità di trattamento. Sull'attuale interpretazione dell'art. 8 d.lgs. 231/2001, v. *infra*, nota 195.

¹⁷⁷ Così anche D. Piva, *Reati tributari e responsabilità dell'ente: una riforma nel (ancorché non di) sistema*, in *www.sistemapenale.it*, 15.9.2020, 6.

¹⁷⁸ Cfr. Procura Trib. Milano, decreto 9.11.2022 con nota di da A.F. Tripodi, *Ne bis in idem e doppi binari punitivi nella responsabilità da reato degli enti*, in *CP*, 2023, 3, 976 ss.

¹⁷⁹ V. Trib. Milano, 15.11.2018, n. 14767 con nota di F. Mucciarelli, *Doppio binario sanzionatorio degli abusi di mercato e ne bis in idem: prime ricadute pratiche dopo le sentenze della CGUE e la (parziale) riforma domestica*, in *www.dirittopenalecontemporaneo.it*, 15.3.2019 e Fr. Mazzacuva, *Il ne bis in idem dimezzato: tra valorizzazione delle istanze di proporzione della sanzione e dissolvimento della dimensione processuale*, in *GC*, 2020, 4, 940 ss.

¹⁸⁰ In dottrina, v. per tutti F. Mucciarelli, *ult. op.cit.*, par. 7.

secondarie. Le sollecitazioni della dottrina – che in effetti propendevano per una maggiore tipizzazione di un simile giudizio di commisurazione¹⁸¹ – e della stessa Corte di Giustizia¹⁸² avrebbero infatti deposto a favore di una clausola che lasciasse al giudicante un margine discrezionale maggiormente tipizzato, ancorché operante *in bonam partem*.

8.2 Sul versante processuale, si è accennato come si sia altresì cercato di rafforzare il coordinamento tra i due procedimenti, rilevante nell’ottica del *ne bis in idem* poiché funzionale a risultare *compliant* con uno degli indici del test di connessione sopra riportati.

In primo luogo, partendo dalle fasi preliminari del procedimento, è noto come la polizia tributaria debba informare l’ufficio del pubblico ministero *ex artt.* 331 o 347 Cpp. Il d.lgs. 87/2024 ha dunque positivizzato il dovere speculare delle Procure di dare notizia all’Agenzia delle Entrate al momento dell’esercizio dell’azione penale per un reato tributario¹⁸³.

In secondo luogo, si è scelto di intervenire sull’art. 20 d.lgs. 74/2000, prevedendo un nuovo comma *1-bis* che permetta di acquisire nel procedimento penale le sentenze definitive rese all’esito del processo tributario e gli atti di accertamento compiuti dall’Amministrazione Finanziaria. Si tratta di una modifica che si limita in verità a recepire il consolidato orientamento giurisprudenziale sul punto, da sempre incline ad ammettere la produzione nel processo penale di tali atti *ex artt.* 238-*bis* o 234 Cpp, lasciandoli ovviamente alla libera valutazione del giudice¹⁸⁴. Nondimeno, sarebbe stato

¹⁸¹ V. per tutti la proposta di A.F. Tripodi, *Ne bis in idem europeo e doppi binari punitivi*, cit., 339 ss., che prende però in considerazione l’art. 132 c.p. in relazione a tutti i sistemi a doppio binario.

¹⁸² Il riferimento è a Corte di Giustizia UE, 5 maggio 2022, C-570/20, *BV*, par. 55, che aveva già affermato come l’interpretazione corretta dell’art. 50 CDFUE osta a una normativa nazionale che, «in caso di cumulo di una sanzione pecuniaria e di una pena detentiva, non garantisce con norme chiare e precise, eventualmente quali interpretate dai giudici nazionali, che l’insieme delle sanzioni inflitte non ecceda la gravità del reato accertato». Per alcuni spunti applicativi di tale precipitato giurisprudenziale in merito al settore tributario anteriforma, sia consentito il rinvio a G. Ardizzone, *Il “volto attuale” del ne bis in idem europeo nel sistema penal-tributario*, cit., 231 ss.

¹⁸³ Cfr. il nuovo comma *3-bis* art. 129 disp. att. Cpp, nonché le modifiche agli artt. 32 d.P.R. 600/1973 – in materia di imposte sui redditi – e 51 d.P.R. 633/1972 – in materia di IVA – per l’ulteriore comunicazione al Comando della Guardia di Finanza competente. Valorizzano tale profilo in ottica di coordinamento, oltre la già citata sent. 222/2019, anche G. Melis, M. Golisano, *Il livello di implementazione del principio del ne bis in idem nell’ambito del sistema tributario*, in *RTDT*, 2020, 3, 599.

¹⁸⁴ Cfr., con riferimento alle sentenze, Cass. pen., Sez. VI, 24.2.2011, n. 10210; Cass. pen., Sez. III, 28.10.2015, n. 1628; Cass. pen., Sez. III, 10.7.2020, n. 27599; per gli accertamenti acquisibili *ex art.* 234 Cpp, v. Cass. pen., Sez. III, 23.10.2018, n. 54379 e, di recente, Cass. pen., Sez. III, 11.4.2024, n. 26527. Sul punto, già S. Dorigo, *Il “doppio*

opportuno espungere espressamente dagli accertamenti acquisibili quelli posti in essere in violazione dell'art. 220 disp. att. Cpp: è chiaro infatti che dal mancato rispetto delle garanzie propriamente penalistiche non può derivare una prova acquisibile – ancorché liberamente valutabile – nel medesimo processo penale, prassi invece tendenzialmente ammessa dai giudici di legittimità e che la riforma sembra purtroppo avallare¹⁸⁵. Se dunque si è così evitata una duplicazione nella raccolta della prova, resta inteso che non è posto alcun limite ai profili di valutazione della stessa, continuando a operare gli artt. 187 e 192 Cpp. È dunque astrattamente possibile che il giudice penale giunga comunque a una conclusione diversa da quella definita all'esito del processo tributario, soluzione conforme ai principi generali che regolano i rapporti tra i due settori ma che può essere rilevante per l'indice *sub c)* del test in ottica di «duplicazione nella valutazione della prova».

Per quanto riguarda invece l'ipotesi inversa, non si è codificata alcuna regola circa l'acquisizione della sentenza penale nel giudizio amministrativo di merito, circostanza anch'essa piuttosto pacifica¹⁸⁶. Si è invece posta una deroga all'art. 654 Cpp che, come noto, impedisce a tali accertamenti definitivi di avere efficacia di giudicato in virtù dei limiti di prova che caratterizzano il settore tributario. Il nuovo art. 21-*bis* d.lgs. 74/2000 dispone infatti che «la sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha, in questo, efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi» e permette di produrla fino a quindici giorni prima dell'udienza in Cassazione. Il comma 3 della nuova disposizione estende poi tali effetti – limitatamente all'assoluzione «perché il fatto non sussiste» – anche alla persona fisica o giuridica nell'interesse della quale ha agito l'autore della violazione. Si tratta, anche in questo caso, di un adeguamento dell'ordinamento a istanze di provenienza

binario» nella prospettiva penale: crisi del sistema e spunti per una riforma, in *RT*, 2017, 438, nota 19.

¹⁸⁵ Cass. pen., Sez. III, 26.10.2016, n. 6594 nonché Cass. pen., Sez. III, 11.4.2024, n. 26527 cit. Per una critica, v. per tutti O. Mazza, *I controversi rapporti fra processo penale e tributario*, in *RT*, 2020, 233 ss., spec. 235. Non sfugge che, nella prospettiva del rispetto del *ne bis in idem*, ciò porta a una chiara contraddizione: quanto più si evita la duplicazione nella raccolta e valutazione della prova – e si sviscerano dunque le garanzie penalistiche, dando prevalenza alla più celere azione amministrativa –, tanto più sarà difficile ravvisare la violazione della garanzia.

¹⁸⁶ Arg. ex artt. 24, 32 e 58 d.lgs. 546/1992. In giurisprudenza, v. Cass. civ., Sez. trib., 9.2.2018, n. 3182. Sul punto, cfr. A. Comelli, *Rapporti tra procedimento penale e processo tributario*, in A. Cadoppi, S. Canestrari, A. Manna, M. Papa, (a cura di), *Diritto penale dell'economia*, cit., 673 ss.; S. Gianoncelli, *Procedimento tributario e procedimento penale: oltre il doppio binario, le convergenze parallele*, in *RDFSC*, 2019, 180 s.

sovranaazionale. Tempo addietro, la pronuncia *Di Puma e Zecca* della CGUE¹⁸⁷ aveva infatti ritenuto che l'art. 50 CDFUE non permettesse un contrasto di giudicati in tali ipotesi, risultando sproporzionata la compressione del diritto a non subire due procedimenti punitivi per il medesimo fatto rispetto all'interesse perseguito dal doppio binario nel caso in cui il contribuente, assolto con formula piena in sede penale, potesse ricominciare come nulla fosse di fronte il giudice amministrativo. La Cassazione sul punto aveva finora avuto atteggiamenti ondivaghi: un orientamento aveva infatti ritenuto ineseguibile la sanzione amministrativa irrogata nel caso in cui il procedimento penale si fosse concluso con sentenza di assoluzione perché il fatto non sussiste, ritenendo necessario, perché operi l'art. 21 d.lgs. 74/2000, l'accertamento della sussistenza del fatto e l'esclusione della sua rilevanza penale, così interpretando il citato meccanismo di *stop and go* in maniera conforme alla Carta di Nizza¹⁸⁸. Altra parte della giurisprudenza aveva invece negato valore a tesi, continuando a non ritenersi vincolata dalla sentenza irrevocabile e generando dunque una problematica duplicazione cui la riforma ha voluto porre rimedio¹⁸⁹.

9. Tirando dunque le somme delle numerose modifiche intervenute nel sistema penal-tributario, è vero che molte delle innovazioni apportate dal d.lgs. 87/2024 prestano il fianco a più d'una critica. La volontà di rappresentare una contro-spinta rispetto alle istanze iper-repressive degli ultimi anni, pure certamente apprezzabile, ha infatti fatto fatica a tradursi in indicazioni positive di chiara applicazione. A fronte di un indiscusso valore delle idee che hanno ispirato la riforma, il risultato pratico appare in verità deludente sotto più versanti, dando la generale impressione di un'opera solamente avviata nella giusta direzione ma il cui completamento appare ancora lontano.

Così, in materia di indebita compensazione, risulta condivisibile la volontà di tassativizzare le nozioni di crediti inesistenti e non spettanti, così come quella di allineare le definizioni valide ai fini della legge penale e quelle rilevanti per i paralleli illeciti amministrativi. Nondimeno, come si è visto, da un lato risulta ancora arduo, anche alla luce delle recenti modifiche, distinguere le due categorie; dall'altro lato, la nuova definizione di credito inesistente fa sì che continuino a essere punite con la stessa pena condotte caratterizzate da diversa offensività e il cui trattamento

¹⁸⁷ Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, C-596/16 e C-597/16, *Di Puma e Zecca*.

¹⁸⁸ Cass. civ., Sez. trib., 8.10.2020, n. 21694, spec. par. 30.11, seguita poi da Cass. civ., Sez. trib., 22.9.2021, n. 25632.

¹⁸⁹ Così ad esempio Cass. civ., Sez. trib., 15.9.2021, n. 24779.

sanzionatorio, non a caso, è differenziato dall'*enforcement* amministrativo¹⁹⁰.

Ancora, la nuova norma in tema di *error iuris* è emblematica delle buone intenzioni del Legislatore: si è visto infatti come sia stata introdotta al fine di rafforzare l'efficacia scusante dell'errore di diritto proprio con riferimento alle definizioni di crediti non spettanti. In linea con i tratti della riforma qui commentata, non può però dirsi condivisibile anche il risultato pratico: nella migliore delle ipotesi, sembrerebbe infatti una norma inutile, che si limita a riportare delle conclusioni cui si sarebbe già dovuti giungere in applicazione dell'art. 15¹⁹¹.

Sempre stando alla *voluntas legis*, anche la nuova disciplina della confisca avrebbe dovuto rappresentare un innalzamento delle garanzie per il contribuente, essendo sostanzialmente volta a sconfessare l'orientamento giurisprudenziale che consentiva l'adozione del sequestro preventivo in caso di rateizzazione in corso del debito tributario. Nondimeno, la riscrittura della norma ha portato al risultato pratico diametralmente opposto, traducendosi in una regola inapplicabile in sede cautelare e che tace sugli effetti del provvedimento definitivo¹⁹².

Maggiormente apprezzabili sono invece le modifiche ai delitti di omesso versamento e la tanto attesa codificazione della scusante della crisi di liquidità. Da un punto di vista sistematico, risulta infatti condivisibilmente diminuito lo spazio applicativo per le suddette fattispecie: l'allungamento dei termini per versare quanto dovuto, la possibilità di rateizzare il debito *in extremis* per evitare la rilevanza penale dell'omissione e l'esclusione della colpevolezza per le situazioni di difficoltà finanziaria rendono in definitiva più ardua l'integrazione dei delitti suindicati¹⁹³. Trattandosi, come più volte ricordato, di fattispecie che poco hanno a che vedere con la sistematica del d.lgs. 74/2000, è possibile affermare che tali modifiche siano quelle maggiormente riuscite della riforma e che più si discostano dall'approccio iper-repressivo dei precedenti interventi. Per quanto dunque si possa continuare a criticare la stessa permanenza dei delitti di cui agli artt. 10-*bis* e 10-*ter* nel decreto, è in ogni caso doveroso segnalare l'opportuno arretramento dello *ius terribile*, in controtendenza con l'odierno legiferare in materia economica¹⁹⁴, segno della volontà del Legislatore di

¹⁹⁰ Cfr. par. 2.

¹⁹¹ *Amplius*, v. par. 2.1.

¹⁹² V. par. 4.1.

¹⁹³ V. parr. 3 e 6.

¹⁹⁴ Cfr. S. Preziosi, *Modelli di sviluppo economico e diritto penale. Sullo sfondo della crisi pandemica*, in *RTDPE*, 2020, 3-4, 700 s.; M. Gambardella, *Condotte economiche e responsabilità penale*, Torino 2020, 3 ss. e 359 ss. Più in generale sulla crisi del principio di *extrema ratio* in tutti i settori, v. anche il recente saggio di F. Sgubbi, *Il*

differenziare – o quantomeno di allargare il divario tra – rischio penale e rischio d'impresa.

È vero che, come sopra evidenziato, la nuova scusante presenta dei presupposti particolarmente rigidi e, tutto sommato, non necessari. Invero, la norma risulta appesantita da elementi – come la non imputabilità dello stato di insolvenza – che ne circoscrivono oltremodo il perimetro applicativo. Appare infatti davvero irragionevole non scusare anche l'imprenditore che abbia colposamente causato lo stato di insolvenza della propria impresa, trovandosi in una situazione di illiquidità sì per sua colpa ma senza che ciò possa giustificare l'intervento penale. Se non altro, rispetto alle modifiche in tema di confisca ed errore, il nuovo comma 3-bis dell'art. 13 sembra comunque poter avere più di un'applicazione di favore per il contribuente imputato.

Proseguendo sul versante della premialità connessa al pagamento del debito tributario, le modifiche al sistema premiale confermano un *trend* legislativo difficilmente invertibile, rinsaldando in definitiva un rapporto tra pena e tributo orientato *in primis* ad assicurare tutela alla ragione fiscale¹⁹⁵. In quest'ottica, risulta almeno apprezzabile il potenziamento della gradualità del sistema, raggiunto tramite tre principali modifiche: l'inserimento del già citato meccanismo di rateizzazione del debito per i delitti di omesso versamento prima che sia scaduto il termine di rilevanza penale; l'estensione del limite temporale valido per giovare della circostanza attenuante di cui all'art. 13-bis, per la quale è stata anche, condivisibilmente, introdotta una disciplina di coordinamento con le procedure conciliative tributarie; l'inclusione del pagamento anche parziale tra gli speciali indici-criteri di cui il giudice dovrebbe tener conto in misura prevalente per l'applicazione dell'art. 131-bis Cp¹⁹⁶

Piuttosto, appare davvero inspiegabile la mancata attenzione per la causa di non punibilità. Il coordinamento con la disciplina di rateizzazione avvenuto per l'attenuante a effetto speciale avrebbe infatti dovuto essere replicato *a fortiori* anche per l'art. 13.

Allo stesso modo, come si è accennato, la riforma avrebbe potuto rappresentare l'occasione perfetta per estendere la non punibilità conseguente al pagamento del debito anche agli enti collettivi. È noto infatti che l'interpretazione attuale dell'art. 8

diritto penale totale, Bologna 2019, nonché G. De Muro, *Ultima ratio: alla ricerca di limiti dell'espansione del diritto penale*, in *RIDPP*, 2013, 1656 ss.

¹⁹⁵ Su questo già F. Consulich, *Il diritto di Cesare*, cit., 1397 ss.

¹⁹⁶ Cfr. parr. 4 e 5.

d.lgs. 231/2001, sviluppatasi in tema di art. 131-bis Cp¹⁹⁷, impedisca di estendere *sic et simpliciter* agli enti gli effetti premiali di cui può giovare la persona fisica. Oltre dunque a essere valorizzabile in chiave di (s)proporzionalità complessiva della riposta sanzionatoria, la lacuna normativa genera gravi irragionevolezza sistematiche: da un lato, la società dovrebbe continuare a rispondere dell'illecito anche allorquando abbia pagato il debito con i propri denari, mentre la persona fisica potrebbe beneficiare della non punibilità; dall'altro lato, davvero non si comprende come la diversa natura dei soggetti attinti dai procedimenti punitivi possa giustificare una così vistosa disparità di trattamento, risultando anzi più conveniente per il Fisco una leva premiale modellata sulle persone giuridiche¹⁹⁸. Peraltro, se a fronte di un fatto particolarmente tenue della persona fisica l'offesa propria dell'ente potrebbe comunque dirsi meritevole di sanzione – ad esempio, per la gravità della colpa d'organizzazione –, la causa di non punibilità del pagamento del debito tributario opera oggettivamente, rendendo ancor più evidente l'irrazionalità della scelta legislativa.

Da ultimo, le modifiche volte alla salvaguardia del principio del *ne bis in idem* sono un perfetto esempio del non-finito della riforma¹⁹⁹. È vero infatti che il sistema ne esce mitigato *in melius* per il contribuente; nondimeno, con uno sforzo maggiore si sarebbe potuto evitare altresì il cumulo procedimentale che il nuovo impianto normativo continua invece a postulare, avvicinandosi al «completo adeguamento» richiesto dalla delega senza però riuscire a raggiungerlo. Le recenti indicazioni della Consulta²⁰⁰ – nonché, crediamo, anche la prassi applicativa dell'art. 4 Protocollo 7 CEDU da parte della Corte di Strasburgo²⁰¹ – avrebbero dovuto portare al superamento della stessa duplicazione procedimentale senza “accontentarsi” di garantire la proporzionalità

¹⁹⁷ Nella giurisprudenza di legittimità, negano la comunicabilità della non punibilità della persona fisica all'ente: Cass. pen., Sez. III, 17.11.2017, n. 9072; Cass. pen., Sez. III, 15.3.2019, n. 11518; Cass. pen., Sez. III, 15.1.2020, n. 1420. Sulla questione, v. già M. Mossa Verre, *Le cause di esclusione della punibilità nel sistema della responsabilità degli enti: il caso della particolare tenuità del fatto*, in RIDPP, 2020, 1, 280 ss.; A. Gullo, sub Art. 131-bis, cit., 1988 s.; C. Longari, *Esiguità dell'offesa vs. colpa d'organizzazione nella responsabilità da reato degli enti*, Padova 2022, 143 ss. In generale sul sistema di premialità e non punibilità con riferimento all'art. 8 d.lgs. 231/2001, cfr. C. Piergallini, *Premialità e non punibilità nel sistema della responsabilità degli enti*, in DPP, 2019, 540 ss.; E. Scaroina, *Prospettive di razionalizzazione della disciplina dell'oblazione nel sistema della responsabilità da reato degli enti tra premialità e non punibilità*, in DPC, 2020, 189 ss., nonché V. Mongillo, *La responsabilità penale tra individuo ed ente collettivo*, cit., 389 ss.

¹⁹⁸ Così anche A. Lanzi, P. Aldovrandi, *op. cit.*, 306. Per ulteriori riferimenti, anche con diversità di accenti sulle soluzioni proposte, v. *supra* nota 176.

¹⁹⁹ V. in particolare par. 8.1.

²⁰⁰ Il riferimento è alla citata Corte cost.149/2022: v. *supra*, nota 162.

²⁰¹ V. *supra*, nota 164.

della sanzione. Rispetto ad altri settori dell'ordinamento in cui sono in vigore sistemi a doppio binario, nel diritto penale tributario è infatti presente un chiaro elemento di differenziazione del reato rispetto all'illecito amministrativo, dato dalle soglie di punibilità. Si sarebbe allora potuto prevedere che fosse competente per un'evasione ritenuta sopra soglia il solo giudice penale, lasciando all'Agenzia delle Entrate la competenza per gli altri illeciti. È vero che, in tal modo, vi sarebbe il rischio di un vuoto di tutela nel caso in cui, all'esito del processo, il giudice dovesse assolvere per difetto dell'elemento soggettivo o proprio per mancato raggiungimento della soglia. Eppure, pare possibile in queste ipotesi fare applicazione dell'art. 24 l. 689/1981, lasciando che sia lo stesso giudice penale a irrogare la sanzione amministrativa, senza duplicare inutilmente i procedimenti né appesantire ancor di più l'attuale carico giudiziario²⁰².

Se dunque l'indirizzo di fondo della riforma ci pare condivisibile, il prodotto legislativo non sembra essere all'altezza delle aspettative. Ora, è vero che la legge di delega non permetteva di riportare a pieno il d.lgs. 74/2000 nell'ambito dei principi generali e sarebbe quasi ingenuo sperare oggi in un diritto penale tributario incentrato unicamente sul momento dichiarativo e che faccia a meno dei suoi tratti particolaristici maggiormente caratterizzanti. Nondimeno, è indubbio che i criteri direttivi indicati dal Legislatore delegante avrebbero potuto portare risultati più apprezzabili di quelli cui si è giunti con il d.lgs. 87/2024. Pur a fronte di diversi passi avanti nella generale ridefinizione dei rapporti tra Fisco e contribuente sul versante sanzionatorio²⁰³, non sembrano infatti poche le incongruenze ancora presenti in

²⁰² Per una soluzione simile già S. Bolis, *Obiettiva connessione tra illeciti amministrativi e reati tributari: una soluzione alla vexata quaestio del ne bis in idem?*, in *RTDPE*, 2017, 3-4, 423 ss.

²⁰³ Per completezza, occorre segnalare che il d.lgs. 221/2023, sempre in attuazione di un diverso criterio di delega contenuto nella l. 111/2023, ha apportato numerose modifiche al d.lgs. 128/2015, innovando la disciplina dell'adempimento collaborativo e permettendo, in sintesi, a un numero maggiore di imprese di adottare un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (cd. *Tax Control Framework*) o, se di minori dimensioni, di comunicare preventivamente all'Agenzia delle Entrate la presenza di un simile rischio. A fronte di tali adempimenti, è ora prevista l'esclusione delle sanzioni amministrative tributarie per i rischi significativi comunicati tempestivamente e una riduzione fino alla metà in caso di tempestiva comunicazione di rischi solamente "rilevanti" (art. 6, commi 3 ss., d.lgs. 128/2015), nonché una causa di esclusione della tipicità per il delitto di dichiarazione infedele (art. 6, comma 4, d.lgs. 128/2015). Dal particolare angolo visuale del sistema sanzionatorio, si tratta di modifiche che acquistano rilevanza in ottica di proporzionalità della risposta punitiva e di potenziamento di questo peculiare meccanismo di cooperazione pubblico-privato, aggiungendo un tassello rilevante alla cd. *compliance* integrata, da tempo auspicato in dottrina: per tutti, v. P. Severino, *Fiscalità e competitività ai tempi del PNRR*, in *RT*, 2022, 461 ss. Sul punto, per un quadro anteriforma, v. L. Imperato, *Il regime di adempimento collaborativo*, in A. Giarda, A. Perini, G. Varraso (a cura di), *La nuova giustizia penale tributaria*, Padova 2016, 169 ss.; G. Melis, *Tax Compliance e sanzioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2017, 751 ss.; Id., *La cooperative compliance: una visione di sistema*, in *DPT*, 2023, 351 ss.; nonché i diversi contributi nel volume a cura di G. Marino, *Corporate Tax Governance, il rischio fiscale nei modelli di gestione d'impresa*, Milano 2022. A

diversi rami del diritto penale tributario. L'auspicio è dunque che i decreti correttivi possano sanare almeno in parte alcune delle formulazioni maggiormente infelici delle norme di nuovo conio, senza allontanarsi dalla vocazione liberale che ha indubbiamente animato la riforma.

commento delle modifiche, cfr. invece *ex multis*: M. Allena, *Il regime di adempimento collaborativo nella recente riforma tributaria*, in *DPTI*, 2024, 2, 434 ss.; G. Marino, *La nuova cooperative compliance: profili generali*, in A. Giovannini (a cura di), *La riforma fiscale, diritti e procedimenti*, Vol. I, Pisa 2024, 185 ss.; F. Amatucci, *Il rafforzamento della tutela dell'affidamento quale presupposto essenziale dell'adempimento collaborativo*, in *DPT*, 2024, 4, 1185 ss., nonché, in prospettiva penalistica, F. Consulich, *La collaborazione pubblico-privato nello specchio della colpa d'organizzazione: il caso del Tax Control Framework*, in *RDT*, 2024, 5 ss. Per un quadro più generale della filosofia della *compliance* nel sistema sanzionatorio degli enti collettivi, v. A. Gullo, voce *Compliance*, in *AP*, 2023, 2 s.; V. Mongillo, *Presente e futuro della compliance penale*, in www.sistemapenale.it, 11.1.2022, 3 s.; P. Severino, *La responsabilità dell'ente ex d.lgs. n. 231 del 2001: profili sanzionatori e logiche premiali*, in C.E. Paliero, F. Viganò, F. Basile, G.L. Gatta (a cura di), *La pena, ancora: fra attualità e tradizione. Studi in onore di Emilio Dolcini*, Vol. 2, Milano 2018, 1101 ss.; C. Piergallini, *Premialità e non punibilità nel sistema della responsabilità degli enti*, cit., 530 ss.