

ATTUALITÀ

ANDREA PERINI

Ai confini della proporzionalità: art. 21 *ter* d.lgs. n. 74/2000 e sospensione del procedimento con messa alla prova

L'elaborato analizza il nuovo art. 21 *ter* del d.lgs. n. 74/2000, introdotto nel 2024 quale espressione del principio di proporzionalità nel sistema sanzionatorio tributario, in connessione con il divieto di *ne bis in idem*. La norma impone di “tenere conto” delle sanzioni già irrogate, determinando uno “spazio sanzionatorio residuo” che incide sulla commisurazione della pena penale. Tale meccanismo consente una rimodulazione dell'intervallo edittale, anche oltre i limiti minimi e massimi previsti, in funzione di una pena complessiva proporzionata. L'indagine si concentra sugli effetti di tale clausola sull'accesso alla sospensione del procedimento con messa alla prova *ex art. 168 bis c.p.* Si sostiene che la riduzione dello spazio sanzionatorio possa rendere applicabile l'istituto anche in ipotesi inizialmente escluse per superamento del limite dei quattro anni. L'analisi evidenzia inoltre la coerenza di tale lettura con la crescente valorizzazione delle condotte riparatorie nel diritto penale tributario. In conclusione, si propone un'interpretazione estensiva della clausola compensativa, funzionale alla realizzazione di un trattamento sanzionatorio effettivamente equo e proporzionato.

At the borders of proportionality: art. 21 ter, Legislative Decree no. 74/2000 and suspension of proceedings with probation

The paper analyzes the new Article 21-ter of Legislative Decree No. 74/2000, introduced in 2024 as an expression of the principle of proportionality in the tax sanction system, in connection with the prohibition of ne bis in idem. The law requires “taking into account” the sanctions already imposed, determining a “residual sanctioning space” that affects the measurement of criminal punishment. This mechanism allows for a reshaping of the statutory interval, even beyond the minimum and maximum limits provided for, based on a proportionate overall sentence. The investigation focuses on the effects of this clause on access to a stay of proceedings with probation pursuant to art. 168 bis of the Criminal Code. It is argued that reducing the sanctioning space could make the institution applicable even in cases initially excluded due to exceeding the four-year limit. The analysis also highlights the coherence of this interpretation with the growing valorization of restorative conduct in tax criminal law. In conclusion, a broad interpretation of the compensatory clause is proposed, functional to the implementation of effectively fair and proportionate sanctioning treatment.

SOMMARIO: 1. Premessa: l'art. 21 *ter* come espressione del principio di proporzionalità del trattamento sanzionatorio in ambito tributario. - 2. Clausola compensativa e “spazio sanzionatorio residuo” a valle dell'applicazione della sanzione amministrativa. - 3. Segue. Il superamento dell'intervallo edittale: la “rottura” del minimo edittale. - 4. Segue. Il superamento dell'intervallo edittale: conseguenze sul massimo edittale e sulla sfera applicativa dell'art. 168 *bis* c.p. - 4.1. La sospensione del procedimento con messa alla prova ed il ruolo assolto dal tetto di quattro anni di pena detentiva: l'impatto sull'art. 168 *bis* c.p. delle aggravanti ad effetto speciale. - 4.2. “Spazio sanzionatorio residuo” e sospensione del procedimento con messa alla prova. - 4.3. Segue. La lettera dell'art. 168 *bis*, co. 1 c.p. come “baluardo sormontabile” grazie all'art. 21 *ter* d.lgs. n. 74/2000. - 4.4. Messa alla prova e circostanze attenuanti ad ef-

fetto speciale: la sentenza n. 146/2023 della Corte costituzionale. – 5. Art. 21 *ter* messa alla prova e “funzionalizzazione riscossiva” del sistema penale tributario. – 6. Sintesi conclusiva.

1. *Premessa: l'art. 21 ter come espressione del principio di proporzionalità del trattamento sanzionatorio in ambito tributario.* L'art. 1, co. 1, lett. m) d.lgs. 14 giugno 2024, n. 87, ha inserito, in seno al d.lgs. n. 74/2000, l'art. 21 *ter*, a norma del quale «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 ridurne la relativa misura, tiene conto di quelle già irrogate con provvedimento o con sentenza assunti in via definitiva»¹.

La novella si colloca a valle di una legge di delegazione che pone il principio di proporzionalità ad architrase dell'intero intervento riformatore del sistema sanzionatorio tributario², in conformità – peraltro – con quanto previsto dalla Direttiva PIF³: inequivoco, al riguardo, è l'art. 20, co. 1, lett. a), n. 1 della legge delega (L. 9 agosto 2023, n. 111), ai sensi del quale il legislatore delegato era chiamato a far sì che l'intero sistema sanzionatorio risultasse conformato ad un “completo adeguamento al principio del *ne bis in idem*”. Obiettivo da raggiungere “anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione”.

In una tale cornice, un passaggio particolarmente qualificante di codesto

¹ In virtù dell'art. 130, co. 1, lett. f) d.lgs. 14 novembre 2024, n. 175 (Testo unico della giustizia tributaria), e a seguito del d.l. 31 dicembre 2025, n. 200, convertito nella L. 27 febbraio 2026, n. 26, che ne ha posticipato al 1° gennaio 2027 l'entrata in vigore, l'art. 21 *ter* d.lgs. n. 74/2000 verrà abrogato con decorrenza, appunto, 1° gennaio 2027. In allora tale norma sarà sostituita dall'art. 124 del medesimo decreto n. 175/2024, il cui contenuto è identico a quello dell'attuale art. 21 *ter* d.lgs. n. 74/2000. In questa sede, quindi, si farà riferimento all'art. 21 *ter* d.lgs. n. 74/2000.

² Si veda, ad esempio, GIOVANNINI, *I nuovi principi del sistema punitivo tributario: proporzionalità e identità del fatto materiale*, in *Riv. dir. tribut.*, 2024, I, 391 ss., il quale lo definisce, con efficace metafora, “il nuovo direttore d'orchestra” (p. 392).

³ Cfr. Art. 7, co. 1, Direttiva (UE) 2017/1371 del 5 luglio 2017: “Nei riguardi delle persone fisiche, gli Stati membri assicurano che i reati di cui agli articoli 3,4,5 siano puniti con sanzioni penali effettive, proporzionate e dissuasive”. Si veda anche il “considerando” n. 15: «Per garantire una tutela equivalente degli interessi finanziari dell'Unione in tutta l'Unione mediante misure che siano dissuasive, è opportuno che gli Stati membri prevedano alcuni tipi e livelli di sanzioni applicabili qualora siano commessi i reati definiti nella presente direttiva. I livelli delle sanzioni non dovrebbero andare oltre quanto è proporzionato ai reati».

“completo adeguamento” è rinvenibile proprio nell’introduzione di una clausola di compensazione sanzionatoria che, nell’intento del legislatore, consente a colui che è chiamato ad applicare il secondo trattamento sanzionatorio di operare “tenendo conto” della sanzione già comminata, onde pervenire ad un complessivo carico afflittivo proporzionato al concreto disvalore del fatto⁴.

Come noto, tale previsione costituisce il punto di approdo di un articolato percorso, innescato dalla storica pronuncia *Grande Stevens*⁵, dipanatosi attorno alla legittimità del doppio regime sanzionatorio che caratterizza la materia penale tributaria. La questione è stata diffusamente dissodata avendo dato esca a numerose decisioni della Corte EDU e della Corte di giustizia UE,

⁴ Per tutti, sulla novella, ARDIZZONE, *Il d.lgs. n. 87/2024 e la riforma del doppio binario tributario*, in *Dir. pen. proc.*, 2024, 1594 s.; MAZZACUVA, *Le interferenze tra procedimento amministrativo tributario e processo penale: un primo bilancio sulla recente riforma nella prospettiva del ne bis in idem*, in *Riv.dir.tribut.*, 2025, III, 181 ss.; SANTORIELLO, *Dalla riforma una soluzione parziale per evitare la violazione del ne bis in idem in sede tributaria*, in *Fisco*, 2024, 14, 1309; LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, 4^a ed., Milano, 2025, 177 ss.; TRIPODI, *Prime osservazioni sulla riforma fiscale nella prospettiva del ne bis in idem europeo*, in *disCrimen*, 2 ottobre 2024; SCOLETTA, *Nuovi e vecchi profili di illegittimità costituzionale del (nuovo) doppio binario punitivo degli illeciti tributari*, in CREPALDI-D’ARCANGELO-INGRASSIA-SCOLETTA, *Il volto costituzionale del sistema penale tributario*, Milano, 2025, 157 ss.; GRASSO, *I riflessi del c.d. decreto fiscale sulla punizione a carico dell’ente*, in *Sistema penale*, 27 marzo 2025; TROISI, *I doppi binari punitivi nel prisma del ne bis in idem processuale*, in *Sistema penale*, 4 agosto 2025.

⁵ Corte EDU, 4 marzo 2014, n. 18640/2010, *Grande Stevens c. Italia*. Su tale pronuncia, per tutti, ALESSANDRI, *Prime riflessioni sulla decisione della Corte Europea dei Diritti dell’Uomo riguardo alla disciplina italiana degli abusi di mercato*, in *Giur. comm.*, 2014, I, 855; ZACCONE-ROMANO, *Il concorso tra sanzioni penali e sanzioni amministrative: le fattispecie di cui agli artt. 185 e 187 ter, TUF alla luce di una recente sentenza della Corte di Strasburgo*, in *Riv. dir. tribut.*, 2014, III, 147; FLICK-NAPOLEONI, *Cumulo tra sanzioni penali e amministrative: doppio binario o binario morto?*, in *Riv. soc.*, 2014, 953; SANTORIELLO, *La sentenza Ilil-Grande Stevens, la giurisprudenza comunitaria sul divieto di punire più volte la medesima condotta e le conseguenze sulla responsabilità da reato degli enti collettivi*, in *Rivista* 231, 2014, 4, 43 ss.; VIGANÒ, *Doppio binario sanzionatorio e ne bis in idem: verso una diretta applicazione dell’art. 50 della Carta?*, in *Dir. pen. cont.*, 2014, 3-4, 219. Cfr. altresì Corte EDU, 20 maggio 2014, n. 11828/2011, *Nykanen c. Finlandia*, in www.penalecontemporaneo.it; Corte EDU, 27 novembre 2014, n. 7356/2010, *Lucky Dev c. Svezia*, *ivi*. Nonché, per una rivisitazione in chiave restrittiva di tali precedenti, Corte EDU, 15 novembre 2016, A e B c. Norvegia, n. 24130/2011 e n. 29758/2011. Nella giurisprudenza domestica, per la cumulabilità delle sanzioni, cfr., ad esempio, Cass. pen., sez. III, 8 aprile 2014 (dep. 15 maggio 2014), n. 20266, in *Riv. dir. tribut.*, 2014, IV, 55 ss., con nota di CESARI, *Illecito penale tributario. Il principio del ne bis in idem alla luce della più recente giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell’Uomo e della Cassazione*, *ivi*, 74 ss.; Cass. pen., sez. III, 14 gennaio 2021 (dep. 4 febbraio 2021), n. 4439, in banca dati *DeJure*. Con riferimento, invece, all’obbligo di “tener conto” della sanzione amministrativa già inflitta anche prima dell’entrata in vigore dell’art. 21 *ter*, cfr. Cass. pen., sez. III, 15 ottobre 2021 (dep. 20 gennaio 2022), n. 2245/22. Cfr. altresì FLICK, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo*, in *Rass. tribut.*, 2014, 939.

nonché della Corte costituzionale, con interventi concernenti sia la materia penale tributaria e sia quella degli abusi di mercato, ma con incursioni del giudice delle leggi anche – ad esempio – nell’ambito penale societario e del diritto d’autore⁶.

Non è possibile, in questa sede, riassumere i contorni di una tematica che ha di certo rappresentato uno dei profili più controversi e dibattuti del sistema sanzionatorio tributario (e non solo), divenendo oggetto di rilevanti approfondimenti dottrinali che, con differenza di accenti e varietà di sfumature, hanno posto in luce quello che certamente è un nervo scoperto del nostro sistema sanzionatorio⁷.

⁶ In materia, oltre alla dottrina citata nelle due note precedenti, si vedano, in primo luogo, gli *Atti del XII Convegno Associazione italiana dei Professori di Diritto penale*, Bologna, 22-23 Novembre 2024, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2025, 919 ss. Inoltre, senza pretese di completezza, MANES, *La proposizione della questione di legittimità costituzionale in materia penale e le sue insidie*, in MANES-NAPOLEONI, *La legge penale illegittima*, Torino, 2019, 364 ss.; ID., *Il controllo di costituzionalità e il congedo dalle “rimme obbligate”: il difficile equilibrio tra legalità e proporzionalità*, in AA.VV., *Studi in onore di Alessio Lanzi*, Roma, 2020, 153 ss.; VIGANÒ, *La proporzionalità nella giurisprudenza recente della Corte costituzionale: un primo bilancio*, in *Sistema penale*, 8 gennaio 2025, 10 ss.; MERLO, *Considerazioni sul principio di proporzionalità nella giurisprudenza costituzionale in materia penale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2016, 1427 ss.; SCOLETTA, *Il principio di ne bis in idem e i modelli punitivi “a doppio binario”*, in *Dir. pen. cont.*, 2021, 4, 180 ss.; ID., *Legittimità in astratto e illegittimità in concreto del doppio binario punitivo in materia tributaria al cospetto del ne bis in idem europeo*, in *Giur. cost.*, 2019, 2649 ss.; TRIPODI, *Ne bis in idem europeo e doppi binari punitivi*, Torino, 2022, *passim*; MADIA, *Ne bis in idem europeo e giustizia penale*, Milano, 2020, *passim*; MUCCIARELLI, *Una norma comunque inutile: l’art. 187terdecies TUF*, in *Sistema penale*, 4 dicembre 2025; STELLACCI, *Il sistema sanzionatorio amministrativo tributario*, in *Il nuovo diritto penale tributario*, a cura di DI VIZIO-MAZZOTTA, Milano, 2025, 861 ss.; COLAIANNI-MONZA, *Il problema del “conflitto” tra ne bis in idem “internazionale” e doppio binario tributario. La parabola del principio verso l’eclisse?*, in *Riv. dir. tribut.*, 2017, 2, 38; GALLO, *Il ne bis in idem in campo tributario: un esempio per riflettere sul “ruolo” delle Alte Corti e sugli effetti delle loro pronunzie*, in *Rass. tribut.*, 2017, 923; DI VIZIO, *L’ardua declinazione normativa dei principi giurisprudenziali in tema di ne bis in idem*, in *disCrimen*, 9 maggio 2024, *passim*; INGRASSIA, *Ragione fiscale vs “illecito penale personale”*, Santarcangelo di Romagna, 2016, 3 ss.

⁷ Cfr. le note sentenze della Corte di giustizia UE del 20 marzo 2018, Menci (C. 524/15), Garlsson (C. 537/16) e Di Puma, Zecca (C. 596 e 597/16). Su tali pronunce, per tutti, CONSULICH, *Il prisma del ne bis in idem nelle mani del Giudice europolitano*, in *Dir. pen. proc.*, 2018, 949 ss. Cfr. altresì Corte di giustizia UE, 8 marzo 2022, C-205/20, *NE*, rispetto alla diretta applicazione del requisito di proporzionalità delle sanzioni. Su tale pronuncia, per tutti, PONCHIA, *Il principio di proporzionalità nelle scelte di criminalizzazione*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2025, 929 s.; DE AMICIS, *La dimensione europea del principio di proporzionalità sanzionatoria e il suo rapporto con l’ordinamento interno*, *ivi*, 1073 ss.; 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 *Sistema penale*, 26 aprile 2022; LUPO, *I controlli giurisdizionali sui giudizi discrezionali*, in *Sistema penale*, 23 settembre 2024, 8 ss..

⁸ In questo senso, cfr. altresì Corte cost., 24 gennaio 2018, n. 43.

Senza dubbio la clausola di compensazione introdotta nel giugno del 2024, sulla falsariga della non dissimile previsione di cui all'art. 187 *terdecies* TUF⁸, non può essere ritenuta la panacea di tutte le questioni di duplicazione sanzionatoria che pone la materia tributaria⁹, anche se sarebbe forse ingeneroso non considerarla, quantomeno, un passo innanzi rispetto al precedente vuoto normativo¹⁰. Starà ora agli interpreti misurarsi con tale *novum* così da scandagliarne le potenzialità applicative, alcune forse meno evidenti di quanto possa apparire *prima facie*. Uno sforzo interpretativo, questo, che potrebbe forse contribuire a dare maggior spessore ad una previsione che, invece, è stata da più parti ritenuta superflua¹¹.

In realtà, con tale “calmiere sanzionatorio”¹², incardinato sul generico obbligo di “tenere conto” della sanzione già irrogata allorquando si debba commisurare la seconda sanzione, il legislatore riconosce al secondo decisore un potere discrezionale davvero ampio, il cui esercizio andrà orientato verso l’obiettivo di quel “completo adeguamento al principio del *ne bis in idem*” enunciato dalla delega e le cui coordinate applicative sembrano da rinvenire

⁸ Ma si rammenti altresì l’analoga previsione in materia di tutela dei beni culturali: cfr. art. 1, co. 7 L. 22 gennaio 2024, n. 6.

⁹ Cfr., ad esempio, le riflessioni di SCOLETTA, *Nuovi e vecchi profili di illegittimità costituzionale del (nuovo) doppio binario punitivo degli illeciti tributari*, cit., 177 ss.; ARDIZZONE, *Il d.lgs. n. 87/2024 e la riforma del doppio binario tributario*, cit., 1594; SEMINARA, *Il divieto di bis in idem: un istituto inquieto*, in *Dir. pen. proc.*, 2022, 11, 138; ATTANASIO, *La proporzionalità in bilico: chiaroscuri del principio*, in *Riv. dir. tribut.*, 2025, III, 177 s.; MAZZACUVA, *Le interferenze tra procedimento amministrativo tributario e processo penale*, cit., 212. Toni critici rispetto al non dissimile art. 187 *terdecies* TUF si rinven- gono, ad esempio, in MUCCIARELLI, *Una norma comunque inutile*, cit., 5 s.

¹⁰ Per l’invito in precedenza rivolto al legislatore a “stabilire quali soluzioni debbano adottarsi per porre rimedio alle frizioni che il sistema del cosiddetto doppio binario genera tra l’ordinamento nazionale e la CEDU”, cfr. Corte cost., 24 gennaio 2018, n. 43, che, a propria volta, richiama la precedente sentenza Corte cost., n. 102/2016. Per l’affermazione della sussistenza dell’obbligo di “tener conto” della sanzione amministrativa già inflitta anche prima dell’entrata in vigore dell’art. 21 *ter*; cfr. la già citata Cass. pen., sez. III, 15 ottobre 2021 (dep. 20 gennaio 2022), n. 2245/22. E si veda altresì Cass. pen., sez. III, 10 luglio 2023 (dep. 13 settembre 2023), n. 37312, in *Fisco*, 2023, 39, 3735, con nota di SANTORIELLO, *Ne bis in idem per violazione tributaria purché vi sia connessione sostanziale e temporale tra i due procedimenti*, *ivi*, 3738.

¹¹ Cfr., con precipuo riferimento all’art. 21 *ter*, ad esempio, PELISSERO, *Relazione di sintesi. Proporzionalità e punizione giusta: una garanzia fragile, da rafforzare*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2025, 1108; MAZZACUVA, *Le interferenze tra procedimento amministrativo tributario e processo penale*, cit., 191. Rispetto all’art. 187 *terdecies*, per tutti, MUCCIARELLI, *Una norma comunque inutile*, cit., *passim*.

¹² Per utilizzare la felice formula di CONSULICH, *Il prisma del ne bis in idem nelle mani del Giudice eurounitario*, cit., 953; ma si veda anche MUCCIARELLI, *Una norma comunque inutile*, cit., 18.

soprattutto nei generali principi di commisurazione della sanzione scolpiti nell'art. 133 c.p.¹³, nonché negli artt. 133 *bis* e 135 c.p.¹⁴.

Occorre allora domandarsi quale sia l'ampiezza dello scrutinio demandato a colui che sarà chiamato ad applicare la seconda sanzione: in questa prospettiva, vorremmo delimitare i contorni dell'analisi ai fenomeni di cosiddetta "successione procedimentale tipica"¹⁵, ossia a quei casi nei quali la seconda autorità tenuta a comminare una sanzione sia il giudice penale, il quale si troverà quindi a doversi confrontare con una sanzione di natura amministrativa già irrogata in via definitiva.

In tale contesto, vorremmo tentare di sondare quale sia l'estensione di questo dovere di "tenere conto" della sanzione già inflitta all'autore dell'illecito e come incida sull'ampiezza dell'intervallo edittale, per verificare, in particolare, se possa dispiegare efficacia anche in relazione al perimetro applicativo della sospensione del procedimento con messa alla prova di cui all'art. 168 *bis* c.p.

Il punto di avvio dell'indagine può essere collocato in un'autorevole presa di posizione di Francesco Viganò, secondo il quale «ammettere la legittimità, sul piano del diritto costituzionale, di pene sproporzionate rispetto al reato commesso, in omaggio a prevalenti necessità di tutela della collettività, significherebbe infatti riconoscere la legittimità di pene avvertite dalla collettività, e dallo stesso reo, come ingiuste e tali – dunque – da comportare una strumentalizzazione della persona del reo a fini che lo trascendono»¹⁶. E, in modo perfettamente consonante, osserva Marco Pelissero che «essendo un principio immanente alle scelte di incriminazione e alla pena, da quando questa nasce sino a quando si estingue, se ne impone il rispetto da parte del legislatore, an-

¹³ In linea di principio, sul ricorso all'art. 133 c.p. per orientare il giudice nell'applicazione della clausola compensatoria, cfr. TRIPODI, *Ne bis in idem europeo e doppi binari punitivi*, cit., 288-289, nonché 306; ID., *Prime osservazioni sulla riforma fiscale nella prospettiva del* *ne bis in idem europeo*, cit., 5. Cfr. altresì MUCCIARELLI, *Una norma comunque inutile*, cit., 36.

¹⁴ Per il ruolo assolto dall'art. 135 c.p. in sede di applicazione dell'art. 21 *ter*, d.lgs. n. 74/2000, cfr. Cass. pen., sez. III, 17 novembre 2025 (dep. 27 aprile 2026), n. 14990. Ma cfr. altresì, sempre in merito al ruolo assolto dall'art. 135 c.p. onde valutare la complessiva proporzionalità del trattamento sanzionatorio (*ante* entrata in vigore dell'art. 21 *ter*), Cass. pen., sez. III, 11 aprile 2024 (dep. 5 luglio 2024), n. 26527.

¹⁵ Per l'utilizzo di questo lessico, ad esempio, TRIPODI, *Ne bis in idem europeo e doppi binari punitivi*, cit., 341.

¹⁶ VIGANÒ, *La proporzionalità della pena. Profili di diritto penale e costituzionale*, Torino, 2021, 303.

zitutto, e poi dei giudici, in fase di cognizione e di esecuzione»¹⁷.

Nello stesso solco si pone la giurisprudenza della Corte costituzionale formata, quantomeno, nell'ultimo decennio¹⁸ e che, a propria volta, trae linfa vitale dalla giurisprudenza eurounitaria e da quella convenzionale¹⁹, ormai univocamente orientate a riconoscere la centralità del principio di proporzionalità della sanzione. Basterà ricordare come la stessa Corte costituzionale abbia recentemente statuito che «la proporzionalità della pena costituisce principio di rango costituzionale che una cospicua giurisprudenza di questa Corte ha gradatamente enucleato attraverso una lettura congiunta, in particolare, degli artt. 3 e 27, primo e terzo comma, Cost.»²⁰. Di talché, come osserva ancora la Corte, «la crescente considerazione della necessaria e intrinseca ragionevolezza e proporzionalità della pena ha condotto alla necessità di prevedere delle cosiddette valvole di sicurezza idonee a garantire la possibilità di adeguare la sanzione alle caratteristiche concrete del fatto»²¹. Sembrano così riecheggiare le parole di Giuliano Vassalli che già vent'anni fa vi ravvisava uno dei «grandi principi costituzionali di carattere generale»²².

Ben si comprende, allora, la ragione che ha indotto il legislatore del 2023 a dimostrare tanta sensibilità verso quello che può ormai essere ritenuto un autentico cardine del sistema sanzionatorio, giungendo a coniare una legge di delegazione che, come si è detto, fa della proporzionalità il baricentro del sistema *lato sensu* punitivo tributario.

¹⁷ PELISSERO, *Relazione di sintesi. Proporzionalità e punizione giusta*, cit., 1113.

¹⁸ Cfr. altresì, per tutte, Corte cost., 18 luglio 2025, n. 113; Corte cost., 16 giugno 2022, n. 149; Corte cost., 24 ottobre 2019, n. 222, in *Giur. cost.*, 2019, p. 2642, con nota di SCOLETTA, *Legittimità in astratto e illegittimità in concreto del doppio binario punitivo*, cit., 2649 ss.; Corte cost., 2 marzo 2018, n. 43; Corte cost., 17 luglio 2017, n. 205; Corte cost., 18 aprile 2014, n. 106; Corte cost., 18 aprile 2014, n. 105; Corte cost., 15 novembre 2012, n. 251.

¹⁹ Cfr., per tutte, le note pronunce della Corte di giustizia UE del 20 marzo 2018, Menci (C. 524/15), Garlsson (C. 537/16) e Di Puma, Zecca (C. 596 e 597/16). Su tali decisioni, per tutti, CONSULICH, *Il prisma del ne bis in idem nelle mani del Giudice eurounitario*, cit., 949 ss. Sulla sentenza Menci, in particolare, cfr. SCOLETTA, *Legittimità in astratto e illegittimità in concreto del doppio binario punitivo*, cit., 2650 ss. Per una compiuta ricostruzione del ruolo assolto dal principio di proporzionalità nella giurisprudenza della Corte di giustizia, per tutti, PONCHIA, *Il principio di proporzionalità nelle scelte di criminalizzazione*, cit., 927 ss.

²⁰ Corte cost., 4 febbraio 2025, n. 7. Nello stesso senso, Corte cost., 10 maggio 2019, n. 112 (§§ 8.1 e ss.).

²¹ Corte cost., 29 dicembre 2025, n. 202.

²² Cfr. VASSALLI, *Diritto penale e giurisprudenza costituzionale*, Napoli, 2006, XII.

Nessun dubbio, quindi, che l'art. 21 *ter* del d.lgs. n. 74/2000 contenga una clausola di compensazione volta a rendere proporzionato il complessivo trattamento sanzionatorio cui viene ad essere sottoposto l'autore dell'illecito: netta è la lettera della norma ed altrettanto cristallina è la previsione del legislatore delegante a monte di tale disposizione.

2. *Clausola compensativa e "spazio sanzionatorio residuo" a valle dell'applicazione della sanzione amministrativa.* Alla luce di queste premesse, si può allora cercare di individuare, in un contesto di successione procedimentale tipica, quale sia l'effetto esercitato dalla clausola compensativa sulla sanzione penale destinata ad essere applicata allorquando sia già stata inflitta una sanzione amministrativa tributaria.

Dando per scontata, anche sulla scorta dei noti *Engel criteria*²³, la natura punitiva della sanzione amministrativa tributaria ed assumendo come superato il *test* di connessione *in substance and time*²⁴, è evidente che il giudice penale si troverà al cospetto di uno "spazio sanzionatorio residuo" indefettibilmente compresso dal carico di afflittività già occupato dalla sanzione amministrativa comminata. E non è superfluo rammentare che, ad avviso della stessa Corte costituzionale, «non può dubitarsi che il principio di proporzionalità della sanzione rispetto alla gravità dell'illecito sia applicabile anche alla generalità delle sanzioni amministrative»²⁵.

Appare così feconda l'idea, sviluppata da un'attenta dottrina, di pervenire

²³ Per tutti, MASERA, *La nozione costituzionale di materia penale*, Torino, 2018; MAZZACUVA, *Le pene nascoste*, Torino, 2017. Di recente, cfr., Corte EDU, 11 settembre 2025, M. c. Italia, in *Le società*, n. 1/2026, con nota di SCOLETTA, *More of the same: le sanzioni pecuniarie amministrative (comprese quelle della Banca d'Italia) sono "materia penale"*, *ivi*, 101 ss. Nella giurisprudenza, per tutte, Cass. pen., sez. III, 11 aprile 2024 (dep. 5 luglio 2024), n. 26527.

²⁴ Così come elaborato dalla nota pronuncia Corte EDU, 15 novembre 2016, A e B c. Norvegia, n. 24130/2011 e n. 29758/2011 e recepito dalla giurisprudenza di legittimità domestica. Sul punto, si veda altresì Corte cost., 24 ottobre 2019, n. 222, con nota di APRILE, *La Corte Costituzionale chiarisce quali sono i criteri per valutare la compatibilità con il divieto di "bis in idem" di un sistema normativo che prevede "il doppio binario sanzionatorio", penale e amministrativo, per lo stesso fatto*, in *Cass. Pen.*, 2020, 588 ss. In argomento, per tutti, TRIPODI, *Ne bis in idem europeo e doppi binari punitivi*, *cit.*, 324 ss.; ID., *Prime osservazioni sulla riforma fiscale nella prospettiva del ne bis in idem europeo*, *cit.*, 4 s.; SCOLETTA, *Nuovi e vecchi profili di illegittimità costituzionale del (nuovo) doppio binario punitivo degli illeciti tributari*, *cit.*, 171 ss.

²⁵ Corte cost., 10 febbraio 2019, n. 112, § 8.2.2. Cfr. altresì Corte cost., 24 gennaio 2018, n. 43.

all'individuazione di una "sanzione integrata", ossia di una sanzione complessiva proporzionata, «a composizione bifronte, in cui ciascuna porzione (amministrativa e penale) è deputata a fotografare le prerogative del proprio illecito, non essendo ammissibile la loro sovrapposizione per i profili comuni, la quale determinerebbe quella duplicazione che si vuole evitare»²⁶.

In questa prospettiva, l'operato del giudice penale dovrà considerare il combinarsi di tutte le conseguenze derivanti dalla realizzazione del fatto illecito in qualche misura pregiudizievoli per l'agente, comprensive di qualsivoglia ricaduta patrimoniale e reputazionale, oltre che – ovviamente – di qualsiasi limitazione della libertà personale, non necessariamente solo di tipo detentivo. Sul punto, non si può non condividere la riflessione di Francesco Mucciarelli, il quale osserva che la limitazione della libertà non può essere intesa nel suo significato asfittico di limitazione del movimento nello spazio fisico, ma deve abbracciare «anche altre dimensioni nelle quali si esplica il diritto di libertà, quali, ad esempio, lo svolgimento dell'attività lavorativa, che costituisce estrinsecazione di un diritto fondamentale come tale espressamente riconosciuto dall'art. 4 Cost.»²⁷.

Non solo verranno in considerazione, pertanto, la sanzione amministrativa pecuniaria e la pena detentiva, ma anche eventuali confische, sanzioni accessorie, misure interdittive e financo procedimenti alternativi di definizione della vicenda penale, tra i quali, per quanto qui interessa, la sospensione del procedimento con messa alla prova²⁸.

²⁶ Così TRIPODI, *Ne bis in idem europeo e doppi binari punitivi*, cit., 305-306. Ma cfr. altresì MAZZACUVA, *Le interferenze tra procedimento amministrativo tributario e processo penale*, cit., 189.

²⁷ Cfr. MUCCIARELLI, *Una norma comunque inutile*, cit., 7.

²⁸ Del tutto condivisibile, sul punto, è quanto osserva BARTOLI, *Proporzionalità e conminatoria edittale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2025, 948: «[...] la proporzionalità "vera", quella reale, è quella in concreto, governata dal giudice e che scaturisce dall'esercizio della discrezionalità nella commisurazione per il singolo caso, sia essa in senso stretto (infra-edittale) oppure in senso ampio (extra-edittale mediante circostanze) oppure addirittura in senso latissimo (riferita alle alternative al carcere)». Cfr., a tale riguardo, VIGANÒ, *La proporzionalità della pena*, cit., 206 ss. Sulla "proporzionalità come giudizio globale", cfr. PELISSERO, *Relazione di sintesi. Proporzionalità e punizione giusta*, cit., 1107 s. Sull'obbligo di tenere conto, nella valutazione di proporzionalità del trattamento sanzionatorio, di tutte le circostanze del caso concreto, cfr. PONCHIA, *Il principio di proporzionalità nelle scelte di criminalizzazione*, cit., 927, la quale cita (nota 10) in tal senso Corte di Giustizia UE 19 ottobre 2023, C-655/21, G.ST. T., punti 63-67; Corte di Giustizia UE 4 ottobre 2018, C-384/17, *Link Logistics*, punto 45; Corte di Giustizia UE, 14 luglio 1977, C- 8/77, *Sagulo*, punto 12.

Si tratta di un articolato strumentario sanzionatorio a disposizione del giudice chiamato ad individuare la pena complessiva adeguata al fatto illecito, rifuggendo da duplicazioni e da sovrapposizioni sanzionatorie, per protendersi verso la ricerca di una “combinazione punitiva” il più possibile aderente agli obiettivi di uguaglianza e di rieducazione che si pongono a fondamento della pena.

Di fronte ad un soggetto al quale sia già stata inflitta una sanzione amministrativa tributaria, il giudice penale si troverà a dover valutare un carico sanzionatorio non più suscettibile di oscillare tra il minimo ed il massimo edittali previsti dalla fattispecie incriminatrice, in quanto il suo dover “tener conto” della sanzione già inflitta gli imporrà di prendere atto di un inevitabile slittamento verso il basso dell’intervallo edittale. Egli si troverà, quindi, al cospetto di una “rottura della cornice edittale della sanzione penale”²⁹ e dovrà misurarsi non più con l’originario intervallo punitivo, bensì con una “quota sanzionatoria aggiuntiva”³⁰, la cui ampiezza sarà funzione della sanzione amministrativa già inflitta.

In concreto: se l’autore di un delitto di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture per operazioni inesistenti è già stato destinatario di una sanzione amministrativa tributaria, il giudice penale – in forza dell’art. 21 *ter* – dovrà verosimilmente comminare una pena non più pari alla reclusione da quattro ad otto anni ma sarà tenuto a confrontarsi con un intervallo edittale riposizionato su livelli sanzionatori più miti in ragione del trattamento sanzionatorio già sopportato dal reo.

Naturalmente spetterà al giudice penale valutare l’entità di tale “scivolamento verso il basso” della cornice edittale: in ciò si concretizza il potere discrezionale che la clausola gli riconosce. E, come si è già osservato, non vi è dubbio che i criteri di cui all’art. 133 c.p. offrano al giudice dei riferimenti determinanti, così come sembra assolvere un ruolo di primo piano l’art. 135 c.p. nella ricerca di un parametro utile per porre a confronto pene eterogenee quali la sanzione pecuniaria, la pena detentiva e tutto il variegato arsenale punitivo

²⁹ Cfr. TRIPODI, *Ne bis in idem europeo e doppi binari punitivi*, cit., 325.

³⁰ Così TRIPODI, *Ne bis in idem europeo e doppi binari punitivi*, cit., 315.

di cui dispone il giudice³¹. Di certo il legislatore non ha optato per un rigido meccanismo matematico di “scomputo” della prima sanzione dalla seconda, il cui automatismo avrebbe potuto facilmente divenire foriero di grossolane storture applicative³². Nondimeno, il riferimento quantitativo contenuto nell’art. 135 c.p. finisce sicuramente con l’offrire un ausilio per il giudice nel valutare quanta parte dello spazio punitivo originariamente previsto dall’intervallo edittale ancora residui all’esito dell’inflizione della sanzione amministrativa, così come l’art. 133 *bis* c.p. consentirà di tenere in considerazione le particolari condizioni economiche del reo.

3. *Segue. Il superamento dell’intervallo edittale: la “rottura” del minimo edittale.* Il descritto fenomeno di riposizionamento *in mitius* dell’intervallo edittale è stato generalmente affrontato, tanto dalla dottrina quanto dalla giurisprudenza, occupandosi degli effetti che sortisce rispetto al minimo edittale previsto dalla sanzione penale.

Si è così osservato, con una certa unanimità di vedute, che il giudice penale, nel tener conto della sanzione già irrogata, potrà derogare al minimo edittale di pena previsto per la fattispecie penale, giungendo ad infliggere una sanzione di entità inferiore a quella minima prevista dalla norma incriminatrice³³. E ciò con buona pace di qualsiasi paventata frizione con il principio di legalità.

Un tale ordine di idee è stato avallato più volte, in linea di principio, anche dalla Corte di legittimità, ad avviso della quale sarebbe persino possibile per-

³¹ Sul punto, ad esempio, ARDIZZONE, *Il d.lgs. n. 87/2024 e la riforma del doppio binario tributario*, cit., 1595; SCOLETTA, *Nuovi e vecchi profili di illegittimità costituzionale del (nuovo) doppio binario punitivo degli illeciti tributari*, cit., 172. Nella giurisprudenza, cfr. la valorizzazione di tale dato normativo da parte di Cass. pen., sez. III, 15 ottobre 2021 (dep. 20 gennaio 2022), n. 2245/22.

³² In questo senso, cfr. Cass. pen., sez. III, 17 novembre 2025 (dep. 27 aprile 2026), n. 14990.

³³ Il tema è stato affrontato, ad esempio, dalla nota pronuncia del Trib. Milano, sez. III pen., 15 novembre 2018 (dep. 1° febbraio 2019), Pres. Zucchetti, Est. Secchi, in *Dir. pen. cont.*, 15 marzo 2019, con nota di 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*. La stessa sentenza è altresì commentata da MAZZACUVA, *Il ne bis in idem dimezzato: tra valorizzazione delle istanze di proporzione della sanzione e dissolvimento della dimensione processuale*, in *Giur. comm.*, 2020, II, 940; ID., *Le interferenze tra procedimento amministrativo tributario e processo penale*, cit., 187 s. Si veda, in materia, anche Corte cost., 12 maggio 2016, n. 102, in *Dir. pen. cont.*, 16 maggio 2016, con nota di VIGANÒ, *Ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio in materia di abusi di mercato: dalla sentenza della Consulta un assist ai giudici comuni*. Cfr. altresì TRIPODI, *Ne bis in idem europeo e doppi binari punitivi*, cit., 317 ss.

venire ad una totale disapplicazione della sanzione penale: «[...] andrà verificata la proporzionalità della sanzione complessivamente inflitta rispetto al disvalore dei fatti commessi, al fine di stabilire se detta sanzione deve essere riproporzionata (operando, ovviamente, sulla porzione ancora *sub iudice* che nella specie è quella penale) ovvero addirittura il riproporzionamento debba sfociare in una vera e propria disapplicazione totale della sanzione inflitta per seconda, qualora la prima sanzione definitiva – quella amministrativa sostanzialmente penale – sia assorbente l'intero disvalore»³⁴.

Si tratta di un orientamento giurisprudenziale maturato in sede di applicazione dell'art. 187 *terdecies* TUF, ma che risulta del tutto pertinente anche all'interpretazione dell'art. 21 *ter*. In realtà, avendo riguardo a quest'ultima previsione, appare più controversa la possibilità di disapplicare *in toto* la sanzione penale, in quanto si osserva, in senso contrario, che la lettera dell'art. 21 *ter* sembra autorizzare la sola “riduzione” della seconda sanzione e non la sua totale elisione. Di qui anche il sospetto di incostituzionalità di una tale limitazione nella misura in cui potrebbe introdurre un ingiustificato argine al raggiungimento del superiore obiettivo di complessiva proporzionalità della sanzione³⁵.

³⁴ Così Cass. pen., sez. V, 15 aprile 2019 (dep. 30 settembre 2019), n. 39999, in banca dati *DeJure*. Ma cfr. anche Cass. pen., sez. V, 21 settembre 2018 (dep. 31 ottobre 2018), n. 49869, Chiarion, in *Cass. pen.*, 2019, pp. 642 e ss.; Cass. pen., sez. V, 16 luglio 2018 (dep. 10 ottobre 2018), n. 45829, Franconi, in banca dati *DeJure*; Cass. pen., sez. V, 9 novembre 2018 (dep. 5 febbraio 2019), n. 5679, Erbetta, in banca dati *DeJure*; Cass. pen., sez. V, 7 settembre 2021 (dep. 1° febbraio 2022), n. 3555, in banca dati *DeJure*.

In dottrina, ammette espressamente la possibilità che il divieto di *bis in idem* possa giungere ad imporre la disapplicazione della sanzione penale, ad esempio, SANTORIELLO, *Dalla riforma una soluzione parziale per evitare la violazione del ne bis in idem in sede tributaria*, cit., 1313.

³⁵ SCOLETTA, *Nuovi e vecchi profili di illegittimità costituzionale del (nuovo) doppio binario punitivo degli illeciti tributari*, cit., 178, sembra dubitare della possibilità di derogare al minimo edittale, in ambito penale tributario, in ragione del riferimento, contenuto nell'art. 21 *ter*, alla possibilità di “ridurre” la pena. Ora, se l'argomento lessicale può, in effetti, sollevare qualche perplessità in merito ad una eventuale totale disapplicazione della norma, non ci pare che questo osti ad una – appunto – semplice “riduzione” del trattamento sanzionatorio al di sotto del minimo edittale. Tanto più che lo stesso Autore sospetta della legittimità costituzionale di una tale limitazione del potere di commisurazione della sanzione riconosciuto al giudice, così potenzialmente impossibilitato a perseguire l'obiettivo del “completo adeguamento” alla garanzia del *ne bis in idem*: cfr. SCOLETTA, *Nuovi e vecchi profili di illegittimità costituzionale del (nuovo) doppio binario punitivo degli illeciti tributari*, cit., 180. Perplessità verso la totale disapplicazione della sanzione penale, in quanto operazione ritenuta carente di legittimazione democratica per contrasto con il principio di separazione dei poteri, sono espresse anche da TRIPODI, *Prime osservazioni sulla riforma fiscale nella prospettiva del ne bis in idem europeo*, cit., 24. Nello stesso sen-

Quale che sia la soluzione ritenuta preferibile, non può comunque sfuggire come la possibilità di valicare il baluardo del minimo edittale di pena certifi- chi la portata dirompente della clausola di compensazione, capace di impatta- re sul compasso edittale superando quanto previsto dalla norma di parte spe- ciale.

In altri termini, il minimo edittale non assurge a sbarramento che, in nome del principio di legalità, limita l'operato del giudice penale: l'aurea esigenza di pervenire ad un trattamento sanzionatorio adeguato, proporzionato al disva- lore del fatto, finalisticamente orientato dal co. 3 dell'art. 27 Cost., impone la ricerca di una pena complessiva adeguata anche a prezzo di abbattere il con- fine edittale astrattamente previsto dal legislatore. E, in questa prospettiva, l'indicazione normativa di "tenere conto" della pena già inflitta offre una pie- na copertura di legalità a tale scostamento.

4. *Segue. Il superamento dell'intervallo edittale: conseguenze sul massimo edittale e sulla sfera applicativa dell'art. 168 bis c.p.* Vero tutto ciò, vi è ora da chiedersi quali effetti produca quest'opera di necessaria riconsiderazione dell'intervallo edittale non tanto nei confronti del suo limite inferiore quanto, piuttosto, del suo confine superiore. Il tema appare di rilevanza tutt'altro che nulla sol che si pensi alla presenza di fattispecie, di regola dotate di natura *lato sensu* premiale, la cui applicabilità è subordinata alla commissione di illeciti penali sanzionati con pena massima non superiore ad un determinato tetto. E, in questa sede, vorremmo focalizzare l'attenzione sulla sospensione del procedimento con messa alla prova di cui all'art. 168 *bis* c.p.

Senza voler affrontare *funditus* l'esame di questa articolata misura, dotata di natura tanto sostanziale quanto processuale³⁶, basterà qui rammentare come si tratti di un istituto destinato a trovare applicazione esclusivamente a «reati pu- niti con la sola pena edittale pecuniaria o con la pena edittale detentiva non

so cfr. altresì DI VIZIO, *L'ardua declinazione normativa dei principi giurisprudenziali in tema di* ne bis in idem, cit., 34-35. Sono favorevoli, invece, ad una eventuale completa disapplicazione della sanzione penale in virtù dell'art. 21 *ter*; LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., 189, trattandosi di una "riduzione a zero" della sanzione penale.

³⁶ Per tutti, CONTI, voce *Sospensione del processo con messa alla prova dell'imputato maggiorenne*, in *Digesto disc. pen.*, Agg. IX, Torino, 2016, 693; BARTOLI, *La sospensione del procedimento con messa alla prova: una goccia dellattiva nel mare del sovraffollamento?*, in *Dir. pen. proc.*, 2014, 6, 661.

superiore nel massimo a quattro anni, sola, congiunta o alternativa alla pena pecuniaria». A tali ipotesi di reato il legislatore ha poi ritenuto di aggiungerne altre indicate al co. 2 dell'art. 550 c.p.p., ricomprendendo fattispecie dotate di massimo edittale superiore (anche significativamente) ai quattro anni: è sufficiente ricordare i dieci anni di reclusione previsti per il furto aggravato³⁷. E non è forse fuori luogo rilevare che, sotto il profilo penale tributario, tra tali fattispecie "in deroga" vi è il delitto di omessa presentazione della dichiarazione di cui all'art. 5 d.lgs. n. 74/2000, la cui pena massima è pari a cinque anni di reclusione.

Sicché non pare essere stata ispirata da un ferreo rigore quantitativo la scelta di misurare, attraverso l'entità del massimo edittale, il livello di allarme sociale tollerabile per decidere ove posizionare l'asticella della messa alla prova.

4.1. *La sospensione del procedimento con messa alla prova ed il ruolo assolto dal tetto di quattro anni di pena detentiva: l'impatto sull'art. 168 bis c.p. delle aggravanti ad effetto speciale.* Una tale sensazione esce rafforzata allorché si affronti la questione sorta in merito alla rilevanza delle circostanze aggravanti ad effetto speciale al fine di valutare l'applicabilità del limite edittale dei quattro anni di pena detentiva. In altri termini, ci si è chiesti se rientri ancora nella sfera applicativa dell'art. 168 *bis* c.p. la realizzazione di un illecito penale la cui pena base non superi, nel massimo edittale, il limite dei quattro anni, ma la cui realizzazione concreta veda la presenza di circostanze aggravanti ad effetto speciale che innalzino la pena potenzialmente irrogabile al di sopra di tale livello sanzionatorio.

Com'è noto, la questione è stata risolta dalle Sezioni unite della Cassazione³⁸ nel senso di escludere che la ricorrenza di circostanze aggravanti eserciti una qualche influenza sul perimetro applicativo dell'art. 168 *bis* c.p. Ovvio corollario di un siffatto orientamento è la possibilità di ammettere alla sospensione del procedimento con messa alla prova anche gli autori di fatti il cui disvalore

³⁷ In questo senso, ad esempio, CONTI, voce *Sospensione del processo con messa alla prova dell'imputato maggiorenne*, cit., 699.

³⁸ Cfr. Cass. pen., SS.UU., 31 marzo 2016 (dep. 1° settembre 2016), n. 36272. Per un commento a tale pronuncia, cfr. GUERINI, *In claris (non) fit interpretatio? Le Sezioni Unite in tema di sospensione del procedimento con messa alla prova*, in *Dir. pen. cont.*, 15 novembre 2016.

sia espresso da pene detentive capaci di superare – anche di gran lunga – il tetto dei quattro anni³⁹.

Davvero significativo, al riguardo, è uno dei passaggi della pronuncia resa dalle Sezioni unite, nel quale l'autorevole consesso osserva che «sembra evidente, sulla base di un approccio sistematico alla lettura dell'art. 168 *bis* c.p., che la gravità del reato non debba essere pregiudizialmente enfatizzata nel momento dell'astratto rilievo dei criteri di ammissibilità, in quanto il giudizio effettivo di ammissione del rito resta riservato alla valutazione del giudice circa l'idoneità del programma trattamentale proposto e la prognosi di esclusione della recidiva: valutazione, questa, che si svolge in base ai parametri dell'art. 133 c.p., i quali attengono alla gravità del reato, desunta dalla condotta, dall'entità del danno o del pericolo cagionato alla persona offesa e dalla intensità del dolo o dal grado della colpa. Ed è proprio questa la fase in cui assume effettivo e concreto rilievo la gravità dell'illecito» (§ 7)⁴⁰.

Vero ciò, si può allora ritenere che la scelta del legislatore di limitare la messa alla prova esclusivamente agli autori di reati dotati di pena edittale massima non superiore ai quattro anni sia frutto di una scelta rientrante nella sua di-

³⁹ In argomento, CONTI, voce *Sospensione del processo con messa alla prova dell'imputato maggiorenne*, cit., p. 699. Il GUP di Torino che ha promosso la pronuncia della Corte cost. n. 146/2023 – sulla quale ci si soffermerà in seguito – fa il caso delle lesioni dolose gravissime, punite da sei a dodici anni (artt. 582 e 583 c.p.), della ricettazione aggravata dalla finalità di agevolare una associazione mafiosa, punita con la reclusione da due anni e otto mesi a dodici anni (artt. 648 e 416 *bis* c.p.), e persino della resistenza a pubblico ufficiale aggravata dal numero di più di cinque persone riunite e dall'impiego di armi, ipotesi che raggiungerebbe un massimo edittale di pena di ben quindici anni (artt. 337 e 339 c.p.).

⁴⁰ Continua il § 7 della motivazione rilevando che «anticipare questa valutazione sin dai criteri astratti di ammissibilità cui fa riferimento l'art. 168 *bis* c.p., equivale a restringere, in forza di una interpretazione *praeter legem*, l'ambito operativo della messa alla prova, utilizzando automatismi che irrigidiscono l'istituto in un'ottica di sola prospettiva premiale. Al contrario, la lettura corretta della norma amplia il perimetro di operatività del rito, spostando sul giudice e sul suo potere discrezionale la motivata valutazione in merito alla fondatezza della richiesta dell'imputato, coerentemente con le finalità specialpreventive della messa alla prova.

La soluzione che ritiene l'irrelevanza delle circostanze risulta confermata non solo dall'interpretazione letterale dell'art. 168 *bis* c.p., che pone in evidenza la mancanza di ogni riferimento agli *accidentalia delicti*, e dalla ricostruzione della *voluntas legis*, ma anche da un'interpretazione logico-sistematica, là dove si osservi che l'effetto di estendere l'ambito applicativo della messa alla prova a reati che possono presentare un maggiore disvalore trova piena giustificazione con il fatto che si tratta di un istituto che prevede, comunque, un «trattamento sanzionatorio» a contenuto afflittivo, non detentivo, che può condurre all'estinzione del reato. Tale carattere, infine, è confermato dall'art. 657 *bis* c.p.p., in cui si prevede che nel determinare la pena da eseguire in caso di fallimento della prova (a seguito di revoca o di esito negativo della messa alla prova) venga comunque detratto il periodo corrispondente a quello della prova eseguita»: Cass. pen., SS.UU., 31 marzo 2016 (dep. 1° settembre 2016), n. 36272.

screzionalità⁴¹, ma certo non imposta o comunque ispirata da superiori obblighi costituzionali. Semplicemente, il legislatore ha individuato in tale massimo edittale un elemento ritenuto generalmente indicativo del livello di gravità del fatto giudicato compatibile con le peculiarità che presenta la messa alla prova, prima tra tutte, verosimilmente, la rinuncia ad un accertamento pieno di responsabilità. Un legislatore che, tuttavia, non ha esitato ad abiurare tale principio con riferimento alle fattispecie previste dall'art. 550, co. 2 c.p.p., ma anche, e soprattutto, pronto a derogarvi ogniqualvolta la semplice ricorrenza di una circostanza aggravante comporti il superamento del tetto dei quattro anni. E ciò, come nota la Cassazione a Sezioni unite, è il portato di una scelta orientata a perseguire nel modo più efficace possibile il superiore obiettivo di risocializzazione del reo, in evidente chiave rieducativa.

4.2. *“Spazio sanzionatorio residuo” e sospensione del procedimento con messa alla prova.* Giunti a questo punto si può allora tentare di pervenire ad una prima e provvisoria sintesi delle osservazioni svolte, constatando come l'art. 21 *ter* si configuri come una clausola di compensazione, diretta promanazione di regole costituzionali, unionali e convenzionali. In virtù di tale clausola, al giudice penale (nei casi di successioni procedimentali tipiche qui considerati) è demandato il compito di vagliare lo strumentario sanzionatorio astrattamente applicabile all'autore dell'illecito per determinare la pena “residua” ancora irrogabile dopo aver “tenuto conto” della sanzione amministrativa già inflitta.

Nel compiere tale valutazione, il giudice è così chiamato a confrontarsi con una sanzione penale il cui intervallo edittale ha subito una modificazione in ragione dell'effetto afflittivo dispiegato dalla sanzione amministrativa già comminata, con la conseguenza di veder assoggettato ad un processo di erosione non solo il livello minimo ma, correlativamente, anche l'estremo superiore della pena suscettibile di essere inflitta. Ed allora, allorquando il giudice

⁴¹ Per il riconoscimento di margini di discrezionalità non illimitati, a disposizione del legislatore, per decidere dei confini applicativi della messa alla prova, in ambito minorile ed all'esito del c.d. “decreto Caivano”, si veda la recente Corte cost., 29 dicembre 2025, n. 203, sulla quale cfr. BOSCO, *La messa alla prova minorile: una sentenza della Corte costituzionale tanto attesa quanto deludente*, in *Sistema penale*, 11 marzo 2026.

si accinga ad individuare la sanzione applicabile all'autore dell'illecito, deve scrutinare il compasso edittale previsto dalla fattispecie penale attraverso la lente dell'art. 21 *ter*, trovandosi così al cospetto di un limite superiore che ha perso di significatività, di cogenza, per essere soppiantato dallo spazio sanzionatorio che residua all'esito dell'applicazione della sanzione amministrativa. L'originaria estensione dell'intervallo edittale viene così ad essere sostituita, grazie all'applicazione dell'art. 21 *ter*, dall'ampiezza assunta dalla "quota punitiva addizionale"⁴² suscettibile di colmare il carico afflittivo che il principio di proporzionalità autorizza ad infliggere a fronte dell'illecito commesso.

In tal guisa, è ben possibile che la fattispecie penale in astratto applicabile si trovi ad essere costretta in uno spazio punitivo residuo tale da non consentire più l'irrogazione di una pena detentiva superiore ai quattro anni, con la conseguenza di rientrare nel limite sanzionatorio previsto dall'art. 168 *bis*, co. 1 c.p., per consentire l'accesso – laddove ne ricorrano gli altri presupposti applicativi – alla sospensione del procedimento con messa alla prova. E ciò, si ribadisce, grazie ad un'applicazione dell'art. 21 *ter*, per così dire, a tutto tondo, aderente al dettato della legge di delegazione e, quindi, finalisticamente volta al "completo adeguamento al principio del *ne bis in idem*" ed al raggiungimento dell'obiettivo di piena proporzionalità della sanzione inflitta.

In tale prospettiva, occorre osservare che anche la sospensione del procedimento con messa alla prova rappresenta indubitabilmente una misura caratterizzata da un suo carico di afflittività, ritenuta dalla Corte costituzionale come dotata di una "innegabile connotazione sanzionatoria"⁴³. Il punto è pacifico e, per convincersene, basta considerare – non foss'altro – che lo stesso art. 657 *bis* c.p.p. dispone che «in caso di revoca o di esito negativo della messa alla prova, il pubblico ministero, nel determinare la pena da eseguire, detrae un periodo corrispondente a quello della prova eseguita»⁴⁴.

⁴² Utilizzando l'efficace espressione impiegata da TRIPODI, *Ne bis in idem europeo e doppi binari punitivi*, cit., 292.

⁴³ Corte cost., 24 aprile 2020, n. 75, § 3.1.1.; ma cfr. altresì Corte cost., 11 giugno 2025, n. 90, § 5.5.2., ove ulteriori riferimenti a precedenti della Corte. Nello stesso senso, cfr. Cass., SS.UU. penali, 27 ottobre 2022 (dep. 6 aprile 2023), n. 14840, §§ 7.2. e 8.

⁴⁴ In argomento, per tutti, CONTI, voce *Sospensione del processo con messa alla prova dell'imputato maggiorenne*, cit., 716; ID., *La messa alla prova tra due Corti: aporie o nuovi paradigmi?*, in *Dir. pen. proc.*, 2018, 668 s.

D'altro canto, sono evidenti le connotazioni comunque afflittive, siccome incidenti sulla libertà personale, delle varie prescrizioni che accompagnano la messa alla prova, prima tra tutte la prestazione obbligatoria di lavoro di pubblica utilità⁴⁵.

Al riguardo, la Corte costituzionale ha osservato che «la messa alla prova coniuga la funzione premiale [...] con una forte vocazione risocializzante: la risocializzazione del soggetto, infatti, si svolge in “una fase anticipata” (sentenza n. 91 del 2018) rispetto alla stessa celebrazione del processo e all’eventuale condanna a una pena condizionalmente sospesa, a una pena sostitutiva di una pena detentiva breve o, comunque, a una pena la cui esecuzione sia sostituita da una misura alternativa»⁴⁶. Di qui la conclusione della Corte per cui «la messa alla prova ben si presta al conseguimento dello scopo – costituzionalmente imposto dall’art. 27, terzo comma, Cost. – della risocializzazione del soggetto».

Un orientamento, questo, perfettamente consonante con quanto affermato dalle Sezioni unite penali della Cassazione, ad avviso delle quali «un’eccessiva enfattizzazione delle ragioni generalpreventive, tendenti a limitare l’istituto a reati rientranti nella fascia di gravità bassa, rischia di tradire la stessa *ratio* della messa alla prova»⁴⁷.

4.3. Segue. *La lettera dell’art. 168 bis, co. 1 c.p., come “baluardo sormontabile” grazie all’art. 21 ter d.lgs. n. 74/2000*. Se questo è vero, non può allora sfuggire come le *rationes* a monte tanto della messa alla prova quanto della clausola di compensazione di cui all’art. 21 *ter* convergano nell’indirizzare l’attività del giudice orientandolo ad individuare il trattamento sanzionatorio più adeguato al disvalore del fatto commesso, avendo nella rieducazione del soggetto e, quindi, nella sua risocializzazione, la propria stella polare. E, in questa ricerca, la limitazione a reati di “fascia bassa” suona come un vincolo potenzialmente mortificante e, comunque, permeabile alla clausola compen-

⁴⁵ Sul ruolo delle pene prescrittive rispetto alla proporzionalità del trattamento sanzionatorio, cfr. EUSEBI, *Proporzionalità come coerenza sistematica*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2025, 1092 s.

⁴⁶ Corte cost., 11 giugno 2025, n. 90, § 5.5.2.

⁴⁷ Cass. pen., SS.UU., 31 marzo 2016 (dep. 1° settembre 2016), n. 36272, § 6. Cfr., sul punto, TABASCO, *La sospensione del procedimento con messa alla prova: un istituto da riformare*, Pisa, 2019, 108 s.

sativa.

Ma se questa è la cornice che contorna la sospensione del procedimento con messa alla prova, può ritenersi che la lettera dell'art. 168 *bis* c.p. frapponga un ostacolo insormontabile a favore di una lettura dell'art. 21 *ter* che ne riconosca la capacità di incidere sulla sua sfera applicativa?

Com'è noto, la norma codicistica dispone che l'istituto in questione trovi applicazione «nei procedimenti puniti [...] con la pena edittale detentiva non superiore nel massimo a quattro anni». Ed è facendo leva su tale formulazione che la giurisprudenza ha escluso la rilevanza delle circostanze (sia aggravanti, come si è detto, e sia attenuanti, come vedremo tra poco) al fine di decidere dell'applicabilità dell'istituto.

Tuttavia, occorre considerare che, assai provvidamente, il legislatore ha ritenuto di affidare al giudice uno scrutinio complessivo volto ad abbracciare tutte le “sanzioni di propria competenza” onde “ridurne la relativa misura” in ragione dello spazio punitivo già occupato dalla sanzione amministrativa. La lettera dell'art. 21 *ter*, al riguardo, pare davvero nitida e non si presta ad aprioristiche interpretazioni riduttive, inclini a mutilare il perimetro nel quale trova compimento l'attività di commisurazione della sanzione da parte del giudice. Tanto più che la stessa Corte costituzionale ha avuto modo di riconoscere che «il principio di proporzionalità della sanzione possiede, peraltro, potenzialità applicative che eccedono l'orizzonte degli automatismi legislativi»⁴⁸.

Ben si comprende, allora, come, a valle dell'infrazione di una sanzione pecuniaria, l'intervallo edittale al cui interno il giudice penale dovrà esercitare la propria dosimetria sanzionatoria non sia più quello originario: come si è cercato di dimostrare, tale intervallo viene meno nel momento in cui al giudice è imposto di “tenere conto” delle sanzioni già irrogate, con la conseguente riconsiderazione in chiave attenuata del compasso edittale.

Come si è detto, è questo un fenomeno già ben conosciuto dalla giurisprudenza che, infatti, ha utilizzato la clausola compensativa prevista dall'art. 187 *terdecies* TUF per abbattere i minimi edittali della sanzione penale. E ciò è stato fatto senza alcun timore di porsi in contrasto con il principio di legalità

⁴⁸ Corte cost., 10 febbraio 2019, n. 112, § 8.2.3.

in quanto, prescindendo da qualsiasi questione di diretta applicabilità della normativa unionale, una tale operazione ermeneutica risulta semplicemente autorizzata da una norma deputata a presidiare l'applicazione proporzionata della sanzione.

In una siffatta cornice sarebbe allora apodittico “chiamare fuori” dalla sfera applicativa della clausola compensativa il massimo edittale, ritenendolo refrattario ad una riconsiderazione in chiave di adeguamento al principio di proporzionalità del complessivo trattamento sanzionatorio. Anzi, a ben vedere, non solo sarebbe il portato di un atteggiamento aprioristico, ma sarebbe perfino collidente con la lettera sia dell'art. 21 *ter*, sia della legge delega dalla quale origina⁴⁹: due disposizioni a vocazione certamente onnicomprensiva.

Ma, soprattutto, erigere un tale argine alla clausola compensativa significherebbe limitare in qualche modo l'effetto che gli artt. 3 e 27, co. 3 Cost., disegnano, per il tramite di tale previsione, sull'attività commisurativa del giudice.

Peraltro, laddove si ammetta – come fa la giurisprudenza – che il secondo giudice sia autorizzato, pur in casi eccezionali, a pervenire alla disapplicazione integrale della norma penale, si giungerebbe alla conclusione paradossale di ammettere la configurabilità di situazioni nelle quali l'illecito penale sia, per un verso, da ritenersi escluso dalla messa alla prova, ma, sotto altra prospettiva, protagonista di una radicale rinuncia ad applicare la pena.

Si tratta, è chiaro, di un “caso estremo”, che ben rivela, nondimeno, la torsione del principio di proporzionalità alla quale va incontro qualsiasi tentativo di compartimentare il perimetro applicativo della clausola compensativa.

Sotto questo profilo, quindi, la valutazione dello spazio sanzionatorio residuo compiuta dal giudice penale appare un *prins* logico rispetto all'applicazione dell'art. 168 *bis* c.p., di modo che la verifica del rispetto delle condizioni che danno accesso a tale istituto (*in primis*, il mancato superamento del tetto dei quattro anni di pena detentiva) andrà effettuata una volta che il giudice abbia “tenuto conto” dell'effetto dispiagato dalla sanzione già inflitta.

4.4. *Messa alla prova e circostanze attenuanti ad effetto speciale: la sentenza*

⁴⁹ Art. 20, co. 1, lett. a), n. 1) L. 9 agosto 2023, n. 111.

n. 146/2023 della Corte costituzionale. Ulteriori argomenti a favore di una tale lettura del dato normativo sembrano provenire da una pronuncia della Corte costituzionale, la n. 146 del 17 luglio 2023, che solo in apparenza parrebbe osteggiare qualsiasi tentativo di superare *in bonam partem* lo sbarramento posto dall'art. 168 *bis* c.p. in relazione al massimo edittale di pena.

Ed infatti, nell'escludere l'incostituzionalità dell'art. 168 *bis* c.p. nella parte in cui ritiene che il tetto dei quattro anni di pena detentiva debba essere considerato prescindendo dalle circostanze attenuanti ad effetto speciale, la Corte costituzionale si limita a rilevare che il legislatore ha preso come punto di riferimento la "pena edittale" che, in quanto tale, è riferita alla fattispecie di reato non circostanziato. In particolare, come osserva la Corte (§ 8), «si tratta di una scelta di politica criminale rimessa alla discrezionalità del legislatore, il quale non irragionevolmente ha fissato una soglia di pena massima irrogabile, quale discrimine per l'accesso al beneficio, e ciò ha fatto con riferimento a quella edittale, prevista per il reato base non circostanziato, senza quindi dare rilievo alle circostanze né aggravanti né attenuanti, quantunque ad effetto speciale».

In tale contesto la Corte ravvisa nella lettera dell'art. 168 *bis* c.p. un limite insormontabile per superare quella che comunque riconosce essere una "criticità" della norma (§ 11), specie in considerazione del riconosciuto *favor* (§ 4) che è progressivamente maturato nella giurisprudenza attorno a tale istituto.

Sennonché, venendo al tema che ci occupa, si può constatare che la funzione dell'art. 21 *ter* è proprio quella di valicare un tale sbarramento, consentendo al giudice di riconsiderare il massimo edittale applicabile al caso specifico e, quindi, di "rimettere in gioco" anche la sospensione del procedimento con messa alla prova.

D'altro canto, la preoccupazione della Corte rispetto ad una generalizzata dilatazione del perimetro applicativo dell'art. 168 *bis* c.p. grazie all'operatività delle circostanze attenuanti ad effetto speciale sembra discendere, soprattutto, dallo scarso grado di approfondimento che connota, nella sospensione del procedimento con messa alla prova, l'accertamento dell'effettiva sussistenza di tali attenuanti. Infatti, la Corte rileva che «nel caso della messa alla prova, il processo è sospeso e la valutazione del giudice è fatta *in limine*, ossia prima dell'accertamento giudiziale sull'incolpazione e quindi prima che possa risul-

tare il concorso di un'attenuante ad effetto speciale» (§ 8). “Manca”, quindi, osserva ancora la Corte, «un accertamento in ordine alla effettiva sussistenza di attenuanti (come anche di aggravanti) a effetto speciale» (§ 8).

Sul punto, la Corte statuisce conclusivamente che, «in mancanza di un meccanismo processuale di verifica anticipata della sussistenza di attenuanti a effetto speciale, non è irragionevole che il criterio distintivo di identificazione dei reati, per i quali è possibile la messa alla prova, rimanga affidato alla pena edittale nel massimo, senza considerare gli *accidentalia delicti*, né le aggravanti, né le attenuanti, quantunque ad effetto speciale» (§ 8)⁵⁰.

Com'è evidente, tuttavia, un tale profilo di incertezza è radicalmente escluso dal disposto dell'art. 21 *ter*, il quale richiede al giudice di tenere conto delle sanzioni “già irrogate con provvedimento o con sentenza assunti in via definitiva”: *ergo*, la necessaria riconsiderazione del trattamento sanzionatorio prevista dall'art. 21 *ter* muove dalla sicura presenza di misure punitive già definitivamente inflitte al reo.

5. *Art. 21 ter, messa alla prova e “funzionalizzazione riscossiva” del sistema penale tributario.* A questo punto della nostra indagine non è probabilmente fuori luogo domandarci se una tale *vis expansiva* dell'art. 21 *ter* sia in qualche modo aderente alle linee evolutive seguite dal sistema penale tributario oppure se ne risulti aliena, assumendo i connotati, per così dire, di una “lettura di retroguardia” del dato normativo.

In realtà, è proprio una visione sistematica dell'attuale tessuto normativo a rafforzare le conclusioni alle quali ci è sembrato di poter pervenire, atteso che una valorizzazione della messa alla prova a beneficio di chi sia già stato bersaglio di un rilevante carico sanzionatorio amministrativo appare del tutto allineata alla crescente premialità che il legislatore ha voluto attribuire alle diverse forme di estinzione del debito tributario.

Ed invero, è chiaro che ragionare di accesso alla messa alla prova grazie all'art. 21 *ter* significa occuparsi di situazioni nelle quali l'autore dell'illecito ha

⁵⁰ Considerazioni non dissimili, ancorché relative all'operatività in generale delle circostanze, anche di quelle con effetto comune, sono svolte da Cass. pen., SS.UU., 31 marzo 2016 (dep. 1° settembre 2016), n. 36272, § 5.1.

già saldato ogni sua pendenza con l'erario, provvedendo a corrispondere l'imposta evasa, i relativi interessi e a soggiacere alle (rilevanti) sanzioni amministrative previste dalla normativa tributaria. Diversamente, non solo probabilmente difetterebbero i presupposti applicativi dell'art. 168 *bis* c.p., ma, ancor prima, non saremmo al cospetto di quelle sanzioni già irrogate con provvedimento definitivo evocate dall'art. 21 *ter*.

In proposito, è utile ricordare, in estrema sintesi, i principali benefici che comporta, per il reo, l'estinzione del debito tributario e, quindi, il pagamento delle sanzioni amministrative derivanti dagli illeciti commessi.

Per le fattispecie penali tributarie di minore gravità (artt. 10 *bis*, 10 *ter* e 10 *quater*), l'estinzione del debito tributario assicura la non punibilità del reato (art. 13, co. 1), laddove per le fattispecie dichiarative un tale effetto è assicurato solo dal pagamento "spontaneo" del reo (art. 13, co. 2), residuando altrimenti l'applicabilità di una circostanza attenuante ad effetto speciale che consente comunque di pervenire ad un dimezzamento della pena (art. 13 *bis*, co. 1). L'estinzione del debito tributario permette anche di accedere al "patteggiamento" (art. 13 *bis*, co. 2) e di ottenere una valutazione assai favorevole ai fini della non punibilità per particolare tenuità del fatto (art. 13, co. 3 *ter*)⁵¹, mentre il semplice avvio di una procedura di estinzione rateale del debito tributario rende possibile limitare la sfera applicativa delle fattispecie di omesso versamento di cui agli artt. 10 *bis* e 10 *ter*, oltre che inibire (salvo casi particolari) il sequestro dei beni finalizzato alla confisca (art. 12 *bis*, co. 2).

È questo il punto di approdo di un processo che ha progressivamente allontanato il sistema penale tributario dall'originaria tutela, se non esclusiva di certo prevalente, della dichiarazione tributaria, per focalizzarsi sempre più sulla componente riscossiva. Il punto di massimo di un tale percorso è stato raggiunto proprio dal d.lgs. n. 87/2024, in relazione al quale si è efficacemente parlato di una vera e propria "funzionalizzazione riscossiva" del sistema penale tributario⁵².

⁵¹ Per l'applicazione dell'art. 131 *bis* c.p. al delitto di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74/2000, commesso con riferimento ai periodi d'imposta 2011 e 2012, cfr. Cass. pen., sez. III, 19 dicembre 2024 (dep. 27 maggio 2025), n. 19675, in *Fisco*, 2025, 26, 2375, con nota di SANTORIELLO, *Non punibilità per "particolare tenuità" applicabile in caso di false fatture*, *ivi*, 2376.

⁵² DI VIZIO, *L'irrefrenabile funzionalizzazione riscossiva del moderno diritto penale tributario*, in *Siste-*

Di talché non è difficile constatare come risulti coerente con i più recenti sviluppi subiti dalla materia penale tributaria una lettura dell'art. 21 *ter* che valorizzi le condotte riparative anche nella prospettiva di incidere sui presupposti applicativi della sospensione del procedimento con messa alla prova. Non saranno verosimilmente poche, infatti, le situazioni nelle quali tale istituto risulterà assai appetibile per imprenditori e professionisti che vorranno salvaguardare ad ogni costo la propria incensuratezza, evitando qualsiasi conseguenza reputazionale e *lato sensu* interdittiva o impeditiva derivante da una pronuncia di condanna o anche solo di "patteggiamento" per un reato tributario⁵³. In questa prospettiva, la propensione dell'imputato ad estinguere il debito tributario e, quindi, a sottoporsi a sanzioni amministrative spesso di rilevante impatto, pur di evitare una pronuncia a lui pregiudizievole, schiuderebbe le porte a recuperi di gettito anche in situazioni limite, nelle quali la persona giuridica che ha beneficiato dell'evasione fiscale sia, nel frattempo, divenuta incapiente o, addirittura, si sia estinta. E, in un approccio *stick and carrot*, se la preclusione al patteggiamento in assenza di risarcimento del danno (cfr. art. 13 *bis*, co. 2) assume i contorni del bastone, una apertura verso un ampliamento della messa alla prova svolgerebbe un ruolo premiale del tutto consonante, ad esempio, con il *favor* mostrato dal legislatore per la valutazione della particolare tenuità del fatto (cfr. art. 13, co. 3 *ter*).

6. *Sintesi conclusiva.* Tirando le fila delle riflessioni fin qui proposte, si può quindi osservare che l'introduzione della clausola compensativa di cui all'art.

ma penale, 19 aprile 2024; ID., *L'evoluzione storica della normativa penal tributaria*, in *Il nuovo diritto penale tributario*, a cura di DI VIZIO-MAZZOTTA, cit., 1 ss.; MONGILLO, *Il "particolarismo" cangiante del diritto penale tributario: riflessioni introduttive sul d.lgs. n. 87/2024*, in *Dir. pen. proc.*, 2024, 1564; ANDREAZZA, *Il nuovo Testo Unico delle sanzioni tributarie: alcuni aspetti*, in *Riv. Guardia di finanza*, 2025, 6, 1527 ss.; MAZZACUVA, *Le interferenze tra procedimento amministrativo tributario e processo penale*, cit., 201 ss. Cfr. le riflessioni svolte, già in epoca antecedente, da INGRASSIA, *Ragione fiscale vs "illecito penale personale"*, cit., 173 ss.

⁵³ Vale la pena di ricordare come la potenzialmente scarsa appetibilità, in linea di principio, della messa alla prova sia stata sottolineata, ad esempio, da VIGANÒ, *Sulla proposta legislativa in tema di sospensione del procedimento con messa alla prova*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2013, 1300. Nello stesso senso, cfr. altresì le riflessioni di BARTOLI, *La sospensione del procedimento con messa alla prova: una goccia deflattiva nel mare del sovraffollamento?*, cit., 666. Di qui, ci pare, anche l'opportunità, sotto il profilo della politica criminale, di un'opzione interpretativa che – compatibilmente con il principio di legalità – consenta un ampliamento della sua sfera applicativa.

21 *ter*, d.lgs. n. 74/2000, ad opera dell'art. 1, co. 1, lett. m) d.lgs. 14 giugno 2024, n. 87, offre esplicito accesso al principio di proporzionalità della pena in ambito sanzionatorio tributario, dando attuazione a convergenti istanze di natura costituzionale, unionale e convenzionale (cfr. artt. 3, 27, co. 3 Cost., artt. 49 e 50 CDFUE e art. 4, protocollo 7, C.E.D.U.).

Nell'applicare questa clausola, in caso di successione procedimentale tipica⁵⁴ e una volta superato il *test* di connessione *in substance and time*, il giudice penale è chiamato a svolgere una valutazione che abbraccia tutto lo strumentario sanzionatorio a sua disposizione così da pervenire alla quantificazione di una pena complessiva integrata proporzionata al disvalore dell'illecito, tale da rappresentare (tra l'altro) lo strumento più idoneo a conseguire l'obiettivo di risocializzazione del soggetto ai sensi dell'art. 27, co. 3 Cost.

Si tratta di un sindacato che deve essere compiuto, giusta la lettera dell'art. 21 *ter*, "tenendo conto" della sanzione amministrativa già inflitta in via definitiva, con la conseguenza che l'arsenale punitivo del giudice dovrà essere riconsiderato alla luce dello spazio punitivo che residua al netto del carico afflittivo già assolto dalla sanzione amministrativa.

Ciò comporta, sotto il profilo pratico, una erosione dell'intervallo edittale previsto dalla norma penale tributaria applicabile al singolo caso di specie, con possibilità per il giudice penale di commisurare il trattamento sanzionatorio residuo prescindendo tanto dalla pena minima quanto da quella massima astrattamente previste dalla norma incriminatrice. Di qui la facoltà non solo di comminare una sanzione penale inferiore al minimo edittale, ma anche di valutare l'applicabilità di istituti, quale la sospensione del procedimento con messa alla prova, la cui operatività è influenzata dal livello di pena massima edittale.

In questa prospettiva, l'opera di adeguamento della sanzione residua da parte del giudice non sembra poter subire alcuna limitazione: la formulazione della delega legislativa, il tenore dell'art. 21 *ter* e le istanze costituzionali e sovranazionali delle quali costituisce il precipitato orientano verso una primazia di tale scrutinio rispetto a qualsiasi, ulteriore e logicamente successiva, operazione

⁵⁴ Ossia laddove il giudice penale sia chiamato ad intervenire successivamente all'inflizione di una sanzione amministrativa.

ermeneutica.

Di qui la possibilità, per il giudice penale, di ricorrere all'art. 168 *bis* c.p. qualora ritenga, “tenuto conto” della sanzione amministrativa già inflitta, che lo spazio sanzionatorio residuo comprima il compasso edittale della fattispecie penale tributaria fino al punto da ridurne il limite superiore a non oltre i quattro anni di pena detentiva.

All'esito di un tale processo di “attualizzazione” dell'intervallo edittale, quindi, il giudice farà buon governo dei principi generali di commisurazione della pena, previsti *in primis* dall'art. 133 c.p., ma anche dagli artt. 133 *bis* c.p. e 135 c.p., onde comminare il trattamento sanzionatorio complessivo più adeguato al caso concreto, in linea con i precetti costituzionali che presiedono la determinazione della pena. E ciò senza soffrire l'impedimento di vincoli normativi che la clausola di compensazione ha reso non più cogenti.

Una tale interpretazione appare perfettamente allineata non solo al tenore letterale dell'art. 21 *ter*, ma anche alla *ratio* che ispira l'art. 168 *bis* c.p., riconosciuto dalle stesse Sezioni unite penali come istituto portatore di istanze risocializzanti e di recupero del reo che mal ne sopportano la relegazione a fattispecie penali di “fascia bassa”. Una “criticità”, questa, che si è visto essere stata riconosciuta dalla stessa Corte costituzionale allorquando ha dovuto escludere la rilevanza delle circostanze attenuanti ad effetto speciale per delimitarne il perimetro applicativo⁵⁵. Si tratta, quindi, di porre in atto nulla più che un'applicazione in chiave teleologica del principio di proporzione⁵⁶.

Grazie alla clausola di compensazione, quindi, appare possibile superare – quantomeno in ambito penale tributario – tale *impasse* applicativa della messa alla prova senza il pericolo di effettuare forzature del principio di legalità, come invece accadrebbe laddove si volesse estendere il ragionamento agli *accidentalialia delicti*.

In conclusione, sia consentita un'ultima notazione molto pragmatica, di “bassa cucina”, per così dire, ispirata dal carico sanzionatorio previsto dalle fattispecie penali tributarie.

⁵⁵ Il riferimento è, ovviamente, alla già ricordata Corte cost., 17 luglio 2023, n. 146.

⁵⁶ Per l'applicazione in chiave teleologica del principio di proporzione, cfr. PALAZZO, *Il principio di proporzionalità come fondamento e limite di una punizione giusta. Considerazioni introduttive sulla proporzionalità in fase esecutiva*, in *Riv. it. proc. pen.*, 2025, 1026.

Com'è noto, le figure delittuose di maggiore gravità presenti nel sistema penale tributario prevedono una pena massima edittale di otto anni di reclusione (cfr. artt. 2, 3 e 8 d.lgs. n. 74/2000) che convive – come si è detto – con la circostanza attenuante ad effetto speciale di cui all'art. 13 *bis*, co. 1, la cui piena operatività consente il dimezzamento della pena. Ed allora, ammettere che l'art. 21 *ter* abiliti il giudice penale, a valle dell'infrazione di rilevanti sanzioni amministrative, a sondare anche l'applicabilità della messa alla prova significa nulla più che riconoscere, in via eccezionale, l'ingresso di una circostanza attenuante ad effetto speciale nel perimetro applicativo dell'art. 168 *bis* c.p.

Un esito che, stante l'orientamento della Corte costituzionale, sarebbe di certo peculiare alla materia penale tributaria⁵⁷ – lo si ribadisce – ma autorizzato dall'esistenza di una norma *ad hoc*, dotata di “spalle robuste”, visti i principi che la ispirano, e viatico per un approdo interpretativo tutto sommato auspicato dalla stessa Corte, non solo quando bolla come “critica” la diversa opzione legislativa⁵⁸, ma anche laddove valuta con favore la presenza di “valvole di sicurezza”⁵⁹ capaci di evitare automatismi sanzionatori di ostacolo al pieno raggiungimento di un adeguato livello di proporzionalità della sanzione⁶⁰.

⁵⁷ E, probabilmente, alla sfera applicativa, altresì, dell'art. 187 *terdecies* TUF.

⁵⁸ Come si è visto accadere in Corte cost., 17 luglio 2023, n. 146.

⁵⁹ Corte cost., 29 dicembre 2025, n. 202. E sempre la Corte costituzionale parla di “*opportuna valvola di decompressione atta a mitigare l'applicazione di sanzioni*” con riferimento all'art. 7 d.lgs. 472/1997, nella prospettiva di pervenire ad un abbattimento della sanzione amministrativa prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione. Ciò già in epoca antecedente rispetto all'introduzione dell'art. 21 *ter* d.lgs. n. 74/2000; cfr. Corte cost., 17 marzo 2023, n. 46.

⁶⁰ Per un invito rivolto direttamente al giudice a utilizzare la proporzionalità come canone ermeneutico, si veda Corte cost., 18 luglio 2025, n. 113.