

ATTUALITÀ

ANDREA ALBERICO

Sprazzi di sussidiarietà in concreto nel futuro del diritto penale tributario: le limitazioni al sequestro preventivo in caso di rateizzazione del debito

Dopo aver ripercorso l'attuale assetto della non punibilità e delle principali misure premiali nel diritto penale tributario, l'A. si sofferma sul recente disegno di legge di riforma in discussione in Parlamento, che vorrebbe apportare significative modifiche alle fattispecie criminose di minore gravità, limitandone la portata applicativa a mezzo di una "condizione di punibilità". Il contributo prosegue poi con la disamina della disciplina ipotizzata circa i rapporti tra piano rateale di pagamento del debito erariale e sequestro penale, segnalandone i pregi ma suggerendo di disciplinare in maniera più puntuale gli effetti intertemporali delle disposizioni che si vorrebbero introdurre.

Flashes of concrete subsidiarity in the future of criminal tax law: the limitations to preventive seizure in case of debt installments

After having reviewed the current structure of non-punishment and the main reward measures in criminal tax law, the Author focuses on the recent reform bill under discussion in Parliament, which would like to make significant changes to less serious crimes, limiting their scope of application by means of a 'punishability condition'. The article then continues with the examination of the hypothesized regulation regarding the relationships between the installment plan for payment of the state debt and criminal seizure, highlighting its merits but suggesting regulating in a more precise manner the inter-temporal effects of the provisions that would be introduced.

SOMMARIO: 1. Penale, non penale, quanto penale, a quasi dieci anni dall'ultima riforma organica. - 2. Condotte riparatorie e bisogno di pena. - 3. La confisca come fattore stabilizzante. - 3.1. La possibilità di disporre il sequestro preventivo finalizzato alla confisca. - 4. La sospensione del processo penale *ex art. 23, co. 3 d.l. n. 34/2023*. - 5. Lo "Schema di Decreto legislativo n. 144 recante revisione del sistema penale tributario". - 5.1. Le innovazioni nella punibilità degli omessi versamenti. - 5.1.1. ... e gli effetti sul *fumus commissi delicti* e sul *periculum in mora*. - 6. Conclusioni.

1. *Penale, non penale, quanto penale, a quasi dieci anni dall'ultima riforma organica.* L'attuale assetto del diritto penale tributario è frutto di due recenti interventi di riforma: il primo, più organico, varato nel 2015¹; il secondo, più mirato, apportato con la L. 19 dicembre 2019, n. 157 di conversione con rilevanti emendamenti di un insolito decreto-legge mai entrato in vigore nono-

¹ LANZI, *Introduzione ai reati tributari e al loro nuovo assetto normativo*, in *Diritto penale dell'economia*, a cura di Cadoppi-Canestrari-Manna-Papa, Milano, 2017, vol. I, 617 ss.

stante la sua teorica adozione per ragioni di necessità ed urgenza, con cui si è inciso sulle cornici edittali di alcune fattispecie di maggiore gravità (oltre che sulla soglia di punibilità della fattispecie di dichiarazione infedele, scesa a centomila euro), sulla responsabilità degli enti e sulla confisca cd. allargata².

L'impianto complessivo è quello delineato due lustri fa, quando, con i d.lgs. nn. 128 e 158 del 2015, il legislatore ha voluto imprimere una profonda svolta nella gestione dei reati tributari, orientando l'azione repressiva dello *ius terribile* in direzioni apparentemente opposte, ma nella realtà coerenti sul piano politico-criminale.

In linea di estrema semplificazione, la riforma ha restituito una sensazione di maggiore rigore (anche nelle cornici edittali) in relazione ai fatti caratterizzati dall'infedeltà o peggio dal *consilium fraudis*, cui fa da contraltare un arretramento del "penale" rispetto alle (comunque meno gravi) condotte di omesso versamento. A ciò va aggiunto un deciso impulso nella direzione della valorizzazione delle condotte riparatorie *post delictum*, cui - a seconda dei casi e dei modi - viene riconosciuta capacità estintiva del reato (art. 13 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74)³ ovvero valore attenuante (art. 13-*bis*).

² In argomento, FINOCCHIARO, *In vigore la "riforma fiscale": osservazioni a prima lettura della legge 157/2019 in materia di reati tributari, confisca allargata e responsabilità degli enti*, in *www.sistemapenale.it*, 7 gennaio 2020; INGRASSIA, *Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata): iniezioni di irrazionalità nel sistema penale tributario*, in *Dir. pen. proc.*, 2020, 3, 309; FIMIANI, *Alcune osservazioni sulla "nuova" confisca allargata da reato tributario: ricadute e relative criticità*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2021, 3-4, 728 ss.

³ Il legislatore del 2000 si era invece mosso su binari di politica criminale opposti. La Relazione governativa di accompagnamento al d.lgs. 74/2000 spiegava le ragioni che avevano indotto ad escludere che il pagamento dell'imposta omessa potesse produrre effetti estintivi: «al riguardo, si è scartata la soluzione "estrema" - che pure avrebbe potuto astrattamente ipotizzarsi a fronte della genericità dell'indicazione del legislatore delegante - di elevare la condotta risarcitoria a causa estintiva del reato: e ciò sul rilievo che, in materia di criminalità economica, e tributaria in particolare- laddove vengono in giuoco interessi di natura prettamente patrimoniale una simile soluzione finirebbe per frustrare la comminatoria di pena, se non anche per sortire un effetto "criminogeno", in quanto consentirebbe ai contribuenti di "monetizzare" il rischio della responsabilità penale, barattando sulla base di un freddo calcolo, la certezza del vantaggio presente con l'eventualità di un risarcimento futuro privo di stigma criminale. In tale ottica, lo "strumento premiale", incentivante il risarcimento, è stato quindi individuato nella previsione di circostanze attenuanti speciali che rispondono, in sostanza, alla medesima ratio di quella comune di cui all'articolo 62». In generale sui rapporti tra condotte *post patratum crimen* e punibilità, DI MARTINO, *La sequenza infranta. Profili della dissociazione tra reato e pena*, Milano, 1998; BRICOLA, *Legalità e crisi: l'art. 25 commi 2° e 3° della Costituzione italiana alla fine degli anni '70*, in *Quest. crim.*, 1980, 229 ss. (il quale ammonisce che dietro il ricorso alla non punibilità si possano celare «odiose forme di privilegio», ovvero ragioni di opportunità politico-criminale prive di ancoraggio costituzionale); STORTONI, *Profili costituzionali della non punibilità*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1984, 2, 626 ss.; PADOVANI, *Il traffi-*

È stata poi inserita una disposizione generale in tema di confisca (art. 12-*bis*), che contempla ogni variante ablativa, diretta ovvero per equivalente, e che si applica a tutte le fattispecie incriminatrici presenti nel d.lgs. 74/2000.

Sul versante processuale, si è inteso limitare l'accesso al patteggiamento, condizionandolo al pagamento del debito tributario, comprensivo di interessi e sanzioni ovvero al ravvedimento operoso (art. 13-*bis*, co. 2).

La valorizzazione del pagamento del debito erariale e l'implementazione delle misure ablatorie svela la direttrice che il legislatore di riforma ha inteso seguire, orientando l'intervento penale – sin dalla fase della minaccia edittale – al recupero dell'imposta e, quindi, ad una tutela effettiva *ex post* del fondamentale bene giuridico tutelato dai reati tributari. Gli strumenti del diritto criminale, infatti, saranno impiegati solo – ovvero nella loro massima estensione – al cospetto del contribuente riottoso alla regolarizzazione della propria posizione. In una parola, solo al cospetto del reale evasore.

In una prospettiva di sistema, inoltre, il recupero del gettito fiscale concorre a dare piena attuazione al dettato dell'art. 53 Cost., che indirizza la funzione del gettito erariale verso il sostentamento delle spese pubbliche, definendo il volto “sociale” del nostro Stato di diritto.

Infine, rispetto alle fattispecie di omesso versamento, vengono innalzate le soglie di imposta non pagata in ragione delle quali il fatto diventa penalmente rilevante, anche se si è lasciata invariata la dimensione psicologica, non inserendo l'auspicato limite del dolo specifico di evasione che avrebbe agevolato la risoluzione dei delicati casi di omessi versamenti dovuti ad imprevisti vuoti di cassa per ragioni esterne all'impresa.

Un simile approccio scolpisce una precisa gradazione nei rapporti tra sanzione amministrativa e sanzione penale (sussidiarietà esterna e giudizio di “meritevolezza di pena”) e in quelli intorno alle vicende e ai modi della punibilità (sussidiarietà interna ed effettivo “bisogno di pena”), confermando che il bene protetto acquista una dimensione maggiormente concreta, che non può essere limitata alla mera fedeltà contributiva. L'interesse penalmente presidiato,

co delle indulgenze. “Premio” e “corrispettivo” nella dinamica della punibilità, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1986, 1, 398 ss.; AMARELLI, *La nuova causa estintiva per condotte riparatorie ex art. 162ter c.p.*, in *St. iur.*, 2017, 12, 1419 ss.

più precisamente, appare articolato in una componente “ideale” – quale appunto la fedeltà dichiarativa – ed in una “materiale” – che si risolve nel gettito fiscale.

2. *Condotte riparatorie e bisogno di pena.* Come anticipato, l'art. 13 del d.lgs. 74/2000 risultante dall'interpolazione del 2015 reca una causa di non punibilità per i soli delitti di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater* qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento – ovvero del termine maggiorato fino a sei mesi in presenza di rateizzo – intervenga l'integrale pagamento dell'imposta omessa, delle sanzioni e degli interessi¹. Tale soluzione si innesta nella tendenza politico-criminale, sempre più diffusa, a realizzare forme di “depenalizzazione di fatto ed in concreto”⁵ ogni volta che l'autore del reato, con una condotta *post patratum crimen* abbia annullato la lesione inferta al bene giuridico tutelato.

Per i più gravi reati di cui agli artt. 2, 3, 4 e 5, invece, l'effetto estintivo del reato si verifica a patto che gli importi dovuti siano stati pagati a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, ma con la concomitante condizione della mancata conoscenza, da parte del contribuente, di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

Il differente regime della non punibilità valorizza in maniera ragionevole il diverso grado di offesa all'interesse tutelato, rivelandosi coerente con gli scopi dell'intervento penale.

Nella fattispecie di omesso versamento, infatti, il contribuente ha ottemperato al proprio dovere “dichiarativo”, ma ha violato quello “corrispettivo”. Il contribuente, in altri termini, ha consentito all'erario di conoscere puntualmente l'importo dell'imposta da pagare, con ciò preservando quella componente del

¹ MASTROGIACOMO, *Commento agli artt. 13 e 13 bis D. Lgs. 74/2000 mod. D. Lgs. 158/2015*, in *I nuovi reati tributari. Commento al d. lgs. 24 settembre 2015, n. 158*, a cura di Caraccioli, Milano, 2016, 265 ss.; DELLA RAGIONE, *La riforma del sistema sanzionatorio penale tributario (Prima parte)*, in *St. iur.*, 2016, 1, 173 ss.; MAIELLO, *Doppio binario sanzionatorio, ne bis in idem e reati tributari*, in *Giur. comm.*, 2017, 2, 346 ss.

⁵ DONINI, *Non punibilità e idea negoziale*, in *Ind. pen.*, 2001, 3, 1044.

bene protetto, ma non ha versato il dovuto. Ed a tanto si riduce l'offesa. In questo scenario, meglio offrire un "ponte d'oro" e garantire l'impunità a chi si attiva per rimediare all'offesa recata e ripristinare la consistenza del bene protetto⁶, piuttosto che infliggere una pena - peraltro già contenuta a livello editale - che da sola difficilmente consentirebbe di ottenere un analogo risultato. Come acutamente segnalato in dottrina, la minaccia di pena agisce «come (...) un titolo di credito idoneo a remunerare le prestazioni che di volta in volta intende sollecitare al reo»⁷. Ma nel contesto che qui occupa, il ricorso alla non punibilità non appare irragionevole atteso che *i*) la prestazione attesa dal legislatore è proprio quella che reintegra il bene protetto; *ii*) l'effetto estintivo non cristallizza una forma di privilegio di categoria; *iii*) si pone in linea con la tutela di interessi di rango costituzionale.

Se a ciò si aggiunge che il colpevole dovrà versare anche sanzioni amministrative ed interessi di mora maturati, si può affermare che il costo dell'attivazione dello *ius penale* sarà comunque compensato dal maggior incasso per lo Stato e che tale ulteriore onere a carico del contribuente soddisfa altresì la (minore) esigenza di risocializzazione da questi esibita in concreto: la scoperta del fatto illecito è automatica e non necessita di particolari iniziative investigative, risolvendosi nella mera constatazione dell'inadempimento dell'obbligazione tributaria alla scadenza legale.

Nelle altre ipotesi delittuose, invece, il colpevole ha compromesso entrambe le componenti dell'interesse protetto, impedendo allo Stato finanche di conoscere (in tutto o in parte) l'esatto ammontare dell'imposta dovuta. Correttamente, dunque, il legislatore richiede che l'adempimento - per avere capacità estintive - sia anche spontaneo, risolvendosi in una vera e propria resipiscenza che, secondo una logica prossima a quella della desistenza, deve intervenire prima della massimizzazione dell'offesa. In questo caso, in assenza di una iniziativa spontanea del reo, il costo dell'attivazione della giustizia penale non

⁶ BRICOLA, *Funzione promozionale, tecnica premiale e diritto penale*, in *Quest. crim.*, 1981, 445 ss.; MUSCO, *La premialità nel diritto penale*, in Aa.Vv., *La legislazione premiale*, Milano 1987, 131 ss.; PULITANÒ, *Tecniche premiali fra diritto e processo penale*, ivi, 75 ss.; FIORE, *La condotta susseguente al reato: spunti sistematici e politico-criminali*, in *Arch. pen.*, 1989, 121; MUSCATIELLO, *La nuova tutela penale della sicurezza sul lavoro*, in *Dir. pen. proc.*, 2008, 11, 1451; AMARELLI, *Le ipotesi estintive delle contravvenzioni in materia di sicurezza sul lavoro*, Napoli, 2008, 15-45.

⁷ PADOVANI, *Il traffico delle indulgenze*, cit., 399.

può essere compensato dal pagamento della sanzione amministrativa e degli interessi di mora, poiché la condotta illecita sarà emersa solo grazie all'attività di *law enforcement*.

Qualora invece la riparazione intervenga dopo la scoperta dell'infedeltà del contribuente, il suo valore contenitivo dell'offesa – questa volta secondo lo schema idealtipico del recesso attivo – inciderà solo sul trattamento sanzionatorio. Il pagamento, infatti, soddisferà l'esigenza di incamerare l'imposta, ma nulla potrà rispetto alla conclamata violazione della componente “dichiarativa” del bene protetto.

3. *La confisca come fattore stabilizzante.* L'ambizione di pervenire ad un corretto punto di equilibrio tra meritevolezza e bisogno di pena è stata coltivata anche attraverso una opportuna dose di “simbolismo sistematico”, trasferendo nel nuovo art. 12-*bis* d.lgs. 74/2000 quella ampia forma di confisca obbligatoria del profitto o del prezzo del reato, diretta e per equivalente⁸, già applicabile in precedenza per effetto del combinato disposto degli artt. 1, co. 143 L. 24 dicembre 2007, n. 244 e 322-*ter* c.p.⁹. Ricollocando la disciplina della confisca nell'alveo della normativa generale sui reati tributari si è meglio veicolato il messaggio complessivo che il legislatore intendeva mandare ai potenziali trasgressori, contribuendo ad orientarne in maniera più consapevole le scelte.

Il rimedio ablatorio, che si accompagna alla condanna ovvero all'applicazione pena su richiesta ai sensi dell'art. 444 c.p.p., sembra partecipare della stessa *ratio* della non punibilità, di cui per certi versi costituisce il contraltare. Di fronte al contribuente che sceglie di non intraprendere il cammino virtuoso del pagamento spontaneo, e che dunque convalida l'offesa al bene protetto, si attiva un rimedio coattivo, funzionale a garantire all'erario l'importo dell'imposta dovuta, e capace di penetrare nel patrimonio del reo anche qualora il profitto dell'evasione non sia più disponibile¹⁰.

⁸ Quest'ultima di matrice eminentemente sanzionatoria e dunque corredata delle garanzie tipiche dello statuto applicativo della pena. In argomento, Cass., Sez. III, 3 novembre 2011, n. 39350, Rv. 282141.

⁹ Fino alla novella del 2015 l'unica fattispecie esclusa dalla confisca era quella di cui all'art. 10 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

¹⁰ PERINI, voce *Reati tributari*, in *Dig. disc. pen.*, Torino, 2013, vol. VII, Agg., 492. A partire dal 2019,

Ampliando il catalogo delle confische anche a quella “allargata” (art. 12-ter d.lgs. 74/2000 che richiama l’art. 240-bis c.p.), il legislatore certifica lo *stick and carrot approach* paventando l’aggressione di qualsiasi bene che risulti nella disponibilità del trasgressore come ulteriore “sprone” all’adempimento, circoscrivendone però la portata – opportunamente – alle più gravi fattispecie di cui agli artt. 2, 3, 8 e 11, e con i limiti di imposta espressamente indicati.

Se da un lato, dunque, si tende a riconoscere a favore del reo la regolarizzazione fiscale, dall’altro si minaccia di ricorrere alle più pervasive forme di intrusione patrimoniale nei confronti di chi non si adegua.

L’impressione trova conferma nella disciplina di cui al comma 2 dell’art. 12-bis, sconosciuta nell’assetto previgente¹¹, che congela l’operatività della confisca rispetto alla parte di profitto che il contribuente si impegna¹² a versare all’erario. La disposizione, che non si segnala per precisione semantica, offre un’ultima possibilità di scongiurare l’ablazione (totale o parziale) delle somme o delle cose eventualmente cadute in sequestro attraverso la promessa del pagamento del dovuto. L’effetto dell’impegno è dunque la sospensione della confisca, e la durata di tale stallo dipenderà o dal tipo di accordo convenuto con l’ente impositore, ovvero da una prescrizione dell’autorità giudiziaria.

Ciò che va rimarcato, in ogni caso, è che il legislatore propone al colpevole un’ultima, feconda, *chance* di contenere i danni della condanna penale indirizzando il proprio agire verso la reintegrazione dell’interesse offeso.

Anche la minaccia della confisca, dunque, si accompagna ad istituti finalizzati a definire il procedimento penale nella maniera più consona alla pronta rein-

giovina ricordare, l’arsenale delle confische si è arricchito anche della temibilissima variante *allargata*, accrescendone le capacità performative.

¹¹ FINOCCHIARO, *L’impegno a pagare il debito tributario e i suoi effetti su confisca e sequestro*, in www.penalecontemporaneo.it, 14 dicembre 2015.

¹² Secondo Cass., Sez. III, 13 maggio 2020, n. 14738, Rv. 279462 l’impegno in questione «si riferisce ai casi di obbligo assunto nei termini riconosciuti dalla legislazione tributaria di riferimento, tra i quali rientra la definizione agevolata delle controversie prevista dall’art. 6, commi 6 e 8, del d.l. 24 ottobre 2018, n. 119, conv. con mod. dalla legge 17 dicembre 2018 n. 136 (c.d. “pace fiscale”), sempre che la controversia oggetto di richiesta di definizione non riguardi, in tutto o in parte, le risorse o somme di cui al comma 5, lett. a e b, del suddetto art. 6 del d. l. n. 119 del 2018 ed abbia ad oggetto gli stessi fatti produttivi del profitto confiscabile». In precedenza si era discusso se fosse necessario un impegno formale e tipico con l’amministrazione finanziaria, ovvero se bastasse una dichiarazione unilaterale dell’indagato/imputato innanzi all’autorità giudiziaria. Sui termini del contrasto, D’IPPOLITO, *La confisca*, in *Diritto penale dell’economia*, a cura di Cadoppi-Canestrari-Manna-Papa, cit., 1098-1099.

tegrazione dell'offesa patrimoniale subita dall'erario.

Quanto alla confisca "allargata", invece, preso atto di come tale misura abbia guadagnato lo *status* di "misura eccezionale a vocazione generale" con la disciplina di cui all'art. 240-*bis* c.p., non stupisce la scelta di impiegarla nella repressione di una forma di criminalità da profitto quali sono i reati tributari. Del resto, la stessa Corte costituzionale ha convalidato tale forma "moderna" di confisca (sentenza n. 33/2018), che prescinde dal nesso di pertinenzialità tra il bene ablato e il reato, riconoscendone il largo impiego sul territorio dell'Unione europea.

Il vero nodo che affligge la misura in questione, piuttosto, è quello della sua natura giuridica. Mentre la giurisprudenza è ormai orientata a qualificarla misura di sicurezza patrimoniale¹³, la dottrina ne segnala la caratura intrinsecamente punitiva¹⁴. Ed invero, al netto di tutti i problemi pratici della confisca "allargata" - a cominciare dal rispetto del vincolo di proporzionalità in relazione al valore delle cose aggradite - il legislatore avrebbe potuto tener conto della significativa afflittività della misura, regolandone l'impatto anche sulla pena irrogabile al condannato che l'abbia subita, ovvero estendendovi la peculiare soluzione rescindente di cui al comma 2 dell'art. 12-*bis*. Diversamente dalla confisca ordinaria - disciplinata appunto dall'articolo appena richiamato - nella disposizione che regola la confisca allargata (art. 12-*ter*) non compare la clausola di esonero in presenza dell'impegno ad adempiere. Tale omissione conferisce alla confisca allargata una connotazione di ineluttabilità che stride con l'impianto complessivo della normativa in esame, secondo il quale - appunto - anche la misura ablatoria segue la tenace resistenza del contribuente alla regolarizzazione.

Un possibile rimedio potrebbe essere quello di estendere interpretativamente il comma 2 dell'art. 12-*bis* all'art. 12-*ter*. Da un lato, invero, tale soluzione potrebbe essere osteggiata in ragione della natura speciale della disposizione sulla confisca "in casi particolari"; dall'altro, però, proprio attraverso

¹³ Di recente, Cass., Sez. II, 28 febbraio 2022, n. 6587, Rv. 282690.

¹⁴ FORNARI, *Criminalità del profitto e tecniche sanzionatorie: confisca e sanzioni pecuniarie nel diritto penale moderno*, Padova, 1997, 66; MAUGERI, *Le moderne sanzioni patrimoniali tra funzionalità e garantismo*, Milano, 2001, 519 ss.; MAZZACUVA, *Le pene nascoste. Topografia delle sanzioni punitive e modulazione dello statuto garantistico*, Torino, 2017, 194.

l'interpretazione sistematica del d.lgs. 74/2000 e in considerazione dell'assenza di esplicite indicazioni di segno contrario da parte del legislatore, si potrebbe ritenere che tale profilo della disciplina generale possa attagliarsi anche a quella speciale.

In assenza riscontri nella prassi, può almeno essere valutata con favore la scelta di contenerne qualitativamente (fattispecie applicabili) e quantitativamente (limiti minimi di imposta evasa) l'applicazione.

3.1. *La possibilità di disporre il sequestro preventivo finalizzato alla confisca.*

Sul versante processuale, la disciplina della confisca va coordinata con il dettato generale dell'art. 321 c.p.p. in tema di sequestro preventivo. L'obbligatorietà della misura ablatoria, infatti, legittima l'attivazione del vincolo cautelare sui beni del contribuente (ovvero, in caso di contribuente persona giuridica ed incapiente, su quelli del soggetto gerente).

Per effetto della riforma del 2015, e della disciplina testè analizzata in tema di sospensione della confisca, si è posto il problema della relativa compatibilità con il rimedio cautelare. Ci si è chiesti, in altri termini, se fosse possibile il sequestro preventivo finalizzato alla confisca anche qualora il contribuente abbia manifestato - nelle forme opportune, e normalmente attraverso accordi di rateizzazione dell'imposta dovuta con l'ente impositore - l'impegno ad adempiere la prestazione tributaria.

La giurisprudenza ha subito offerto una lettura rigorosa del dato testuale, affermando che «la disposizione di cui all'art.12-bis, comma 2, d.lgs. n. 74 del 2000, introdotta dal d.lgs. n.158 del 2015, secondo cui la confisca diretta o di valore dei beni costituenti profitto o prezzo del reato «non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro», deve essere intesa nel senso che la confisca - così come il sequestro preventivo ad essa preordinato - può essere adottata anche a fronte dell'impegno di pagamento assunto, producendo tuttavia effetti solo ove si verifichi l'evento futuro ed incerto costituito dal mancato pagamento del debito. (In motivazione, la Corte ha precisato che il sequestro e la conseguente confisca devono essere conservati fino all'integrale effettivo pagamento della somma evasa, potendo le rate già versate essere considerate solo ai fini della riquanti-

ficazione della misura)»¹⁵. In sostanza, l'accordo raggiunto con l'ente impositore non sarebbe preclusivo del sequestro perché, sospendendo la confisca, la disposizione in esame indirettamente consentirebbe il sequestro.

La soluzione interpretativa della Suprema Corte, per quanto in linea con il poco preciso testo dell'art. 12-*bis*, co. 2 in parola (che in effetti nulla dice sul sequestro, e che pertanto autorizzerebbe ad invocare il principio secondo cui *ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit*) rischia di creare un vero e proprio cortocircuito nella finalizzazione pratica dell'istituto.

È chiaro, infatti, che il sequestro preventivo ha la finalità di preservare il patrimonio sul quale lo Stato si rivarrà per vedere soddisfatta la propria pretesa, ma il mantenimento del sequestro penale a titolo di garanzia della non dispersione patrimoniale stride con la prassi degli accordi tra contribuente ed ente impositore, che nella maggior parte dei casi non richiede la prestazione di alcuna forma di garanzia. L'Agenzia delle entrate, anche nel concedere rateizzi molto lunghi (quinquennali nella massima estensione, con la previsione di venti rate trimestrali), non pretende né fidejussioni né vincoli immobiliari (o simili), procedendo piuttosto ad una valutazione della capacità operativa del contribuente e delle prospettive di ritorno alla regolarità contributiva.

Peraltro, la scelta di non imporre garanzie onerose o peggio imbriglianti dipende proprio dalla volontà di consentire al contribuente di muoversi liberamente sul mercato, ed appare in linea con l'obiettivo finale dell'azione sanzionatoria, che resta pur sempre quello di ottenere il pagamento dell'imposta, oltre interessi e sanzioni.

Infine, la concessione dei rateizzi - o degli altri accordi di sorta - si accompagna alla pattuizione e dunque alla corresponsione di ulteriori interessi, calcolati appunto in ragione della durata della dilazione, con evidente maggior introito per lo Stato.

Il sequestro, specie se cade sui conti correnti del contribuente, rischia di frustrare questo percorso virtuoso perché fa venir meno la liquidità necessaria ad adempiere il piano di rateizzo. In definitiva, l'autorità giudiziaria penale si interpone tra il soggetto pubblico custode dell'interesse protetto e il colpevole, rendendo più difficile che costoro portino a compimento il loro progetto di

¹⁵ Cass., Sez. III, 14 ottobre 2020, n. 28488, Rv. 280014.

reintegro dell'offesa.

4. *La sospensione del processo penale ex art. 23, co. 3 d.l. n. 34/2023.* Nel panorama appena delineato si è inserito un nuovo istituto, di recente conio, orientato a contenere lo spazio di intervento dell'autorità giudiziaria penale nel caso di accordi tra contribuente ed ente impositore. Con l'art. 23, co. 3 del d.l. 30 marzo 2023, n. 34 - nell'ambito di una disposizione foriera di una nuova ipotesi di non punibilità speciale¹⁶ per i soli reati di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater* - si è infatti prevista la sospensione del processo penale di merito sino al momento in cui il giudice è informato dall'Agenzia delle entrate della corretta definizione della procedura e dell'integrale versamento delle somme dovute (ovvero della mancata definizione della procedura o della decadenza del contribuente dal beneficio della rateazione).

L'obiettivo della novella è chiaramente quello di dilatare i tempi utili per pervenire proficuamente al pagamento integrale del dovuto (oltre interessi e sanzioni), superando lo scoglio della dichiarazione di apertura del dibattimento - e dei relativi ma limitati differimenti -, termine fissato ordinariamente dall'art. 13 d.lgs. 74/2000.

Sotto questo aspetto, è interessante notare come la connotazione di "specialità" dell'istituto dipenda non già dalle sue caratteristiche intrinseche - nella sostanza sovrapponibili a quelle della non punibilità ordinaria *ex art.* 13 d.lgs. 74/2000, al netto del mancato richiamo a sanzioni e interessi che però potrebbero essere comunque richiesti se contabilizzati nel piano di rateizzo - quanto piuttosto dalla relativa capacità di condizionare l'effetto sostanziale incidendo sul processo: l'esenzione da pena dipende pur sempre dall'esatto pagamento dell'imposta (e, se concordato, delle sanzioni e degli interessi), ma tale epilogo viene differito alla pronuncia della sentenza di appello (in luogo della dichiarazione di apertura del dibattimento) e, in ragione della possibilità di sospendere il processo penale, si conforma alle tempistiche fissate in ambi-

¹⁶ In argomento, PRANDI, *D.l. 30 marzo 2023, n. 34: una nuova causa di non punibilità per i reati di omesso versamento e indebita compensazione*, in www.sistemapenale.it, 5 aprile 2023; GATTA, *"Tregua fiscale" e nuova causa di non punibilità dei reati tributari attivabile fino al giudizio d'appello. E il PNR?;* in www.sistemapenale.it, 12 aprile 2023; CAGNOLA-BONCOMPAGNI, *Reati tributari: la "nuova" causa di non punibilità introdotta dal d.l. 30 marzo 2023, n. 34*, in www.sistemapenale.it, 13 aprile 2023.

to tributario.

La sospensione del processo, infatti, è ancillare al prosieguo del rateizzo secondo i tempi negoziati con l'ente impositore, determinandosi la sostanziale subordinazione del rito penale agli accordi presi dal contribuente con l'ente impositore. Tant'è che una parte della dottrina ha segnalato criticamente come la dilatazione – potenzialmente anche di qualche anno – dei tempi del giudizio si ponga in antitesi con gli obiettivi del PNRR, lasciando potenzialmente il fascicolo sul ruolo del giudice fino alla ultimazione del piano rateale¹⁷.

Breve: la peculiarità dell'art. 23 in discorso sta nel fatto che scolpisce un congegno nel quale il processo penale “attende” la non punibilità e non viceversa. Ora, prescindendo da qualsiasi giudizio di merito su questo meccanismo, si impongono almeno due considerazioni di ordine sistematico: la prima attiene alla platea dei destinatari dell'ipotesi speciale; la seconda ai rapporti tra diritto penale e diritto tributario.

Quanto al primo aspetto, appare evidente come la disposizione in esame voglia atteggiarsi a legge eccezionale.

Il legislatore ha tipizzato le procedure tributarie negoziali che meritano di garantire l'effetto sospensivo, selezionando altresì le annualità fiscali di riferimento, con il chiaro intento di congelare la pretesa punitiva a favore dell'esatto adempimento, pur qualora questo richieda un tempo maggiore. Il giudice penale, in ultima istanza, resta “guardiano” della negoziazione amministrativa, pronto a rimettere in moto la macchina sanzionatoria in caso di violazione dei patti da parte del contribuente, ma per una classe ben definita di procedimenti.

Le vicende di coloro che non rientrano nell'ambito applicativo della causa di non punibilità, come quelle di coloro che, pur rientrandovi, avessero già ottemperato al pagamento del debito, rimarranno insensibili alla modifica normativa. Il che lascia aperta la necessità di verificare la ragionevolezza di una simile opzione, potendosi paventare lo spettro di una “norma penale di favo-

¹⁷ GATTA, “Tregua fiscale” e nuova causa di non punibilità dei reati tributari attivabile fino al giudizio d'appello. E il PNRR?, cit.

re”, foriera di un privilegio limitato ad una classe circoscritta di destinatari¹⁸, e non dovuto ad ulteriori ragioni di carenza di bisogno di pena.

Quanto ai rapporti tra diritto penale e diritto tributario, anche la scelta di sospendere il processo penale può risultare funzionale a obiettivi di sussidiarietà in concreto coerenti con le ragioni di tutela del bene protetto e capaci di sanzionare il comportamento illecito senza ricorso alla pena propriamente detta.

Rilevato, infatti, che una buona parte dei contribuenti responsabili di fatti di omesso versamento aveva inteso accedere a procedure negoziali di dilazione del debito i cui tempi risultavano difficilmente compatibili con quelli fissati dall’art. 13 d.lgs. 74/2000, il legislatore ha imboccato la strada della sospensione radicale del processo al fine di blindare il piano di rateizzo.

Ciò posto, però, si sarebbe dovuto forse ragionare di più sul momento entro cui far valere l’esistenza di un rateizzo ed eventualmente l’intenzione di congelare l’istanza punitiva penale.

Inopinatamente, infatti, la norma in esame non fa riferimento alla fase delle indagini, che forse poteva essere il momento più opportuno per determinare la stasi dell’azione penale: il fascicolo sarebbe rimasto nella disponibilità del P.M., senza necessità di affollare i già pesanti ruoli dei giudici di merito con udienza dedicate alla mera verifica della puntualità dei pagamenti.

Questa lacuna, inoltre, consente al P.M. di chiedere ed ottenere il sequestro sui beni del contribuente in una fase del procedimento nella quale questi non è ancora nelle condizioni di attivare il procedimento di cui all’art. 23 in discorso.

5. *Lo “Schema di Decreto legislativo n. 144 recante revisione del sistema penale tributario”*. Il mutato contesto politico e l’esigenza di razionalizzare i vari

¹⁸ Secondo la Corte cost., 23 novembre 2006, n. 394, è norma penale di favore quella che sottrae «una certa classe di soggetti o di condotte all’ambito di applicazione di altra norma, maggiormente comprensiva» che sia compresente nell’ordinamento. In argomento, di recente, MANES, *Introduzione ai principi costituzionali in materia penale*, Torino, 2023, 126 ss. Ulteriori approfondimenti da parte di TOSCANO, *Sindacato di costituzionalità su norme favorevoli: l’art. 73 TU stupefacenti torna alla Consulta*, in *Giur. it.*, 2017, 749 ss.; CARUSO, *Dottrina delle “zone franche” e sindacato sulle norme penali di favore: la rivincita della legalità costituzionale?*, in *Giur. cost.*, 2014, 122 ss.; GAMBARDELLA, *Specialità sincronica e specialità diacronica nel controllo di costituzionalità delle norme penali di favore*, in *Cass. pen.*, 2007, 2, 449 ss.

istituti ormai disseminati nella legislazione complementare, oltre che l'emergente necessità di meglio coordinare il diritto penale sostanziale con il processo hanno fatto da leva per l'apertura di nuovo cantiere di riforma.

È attualmente in discussione in Parlamento un interessante progetto di risistemazione del sistema penale tributario, in attuazione della delega contenuta nell'art. 20 della legge delega 9 agosto 2023, n. 111¹⁹.

Il disegno riformatore - che contiene molteplici proposte innovative di cui non è possibile dare conto in questa sede - si segnala (art. 1, modifiche al d.lgs. 74/2000) per la rimodulazione dei tipi e della punibilità dei reati di omesso versamento (iva e ritenute)²⁰, per ulteriori e significative aperture nella disciplina della non punibilità (mediante l'aggiunta, all'art. 13, di un innovativo comma 3-*bis*²¹ e la puntualizzazione - comma 3-*ter* - dei requisiti per accedere alla tenuità del fatto²²) e delle circostanze attenuanti (con la riscrittura dell'art. 13-*bis*), oltre che per la virtuosa sensibilità riservata alle interazioni tra diritto e processo penale²³.

¹⁹ In argomento, DI VIZIO, *L'irrefrenabile funzionalizzazione riscossiva del moderno diritto penale tributario*, in www.sistemapenale.it, 19 aprile 2024.

²⁰ In sintesi, viene fissato per entrambi i reati il momento consumativo alla data del 31 dicembre dell'anno successivo a quello cui la dichiarazione si riferisce, e viene condizionata la punibilità al non essere il debito in corso di estinzione mediante pagamenti rateali, e fino a che non sia intervenuta una decadenza dal beneficio della rateazione.

²¹ Questo il testo proposto: «I reati di cui agli articoli 10-bis e 10-ter non sono punibili se il fatto dipende da cause non imputabili all'autore sopravvenute, rispettivamente, all'effettuazione delle ritenute o all'incasso dell'imposta sul valore aggiunto. Ai fini di cui al primo periodo, il giudice tiene 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».

²² Questo il testo: «Ai fini della non punibilità per particolare tenuità del fatto, di cui all'articolo 131-bis del codice penale, il giudice valuta, in modo prevalente, uno o più dei seguenti indici:

- a) l'entità dello scostamento dell'imposta evasa rispetto al valore soglia stabilito ai fini della punibilità;
- b) salvo quanto previsto al comma 1, l'avvenuto adempimento integrale dell'obbligo di pagamento secondo il piano di rateizzazione concordato con l'amministrazione finanziaria;
- c) l'entità del debito tributario residuo, quando sia in fase di estinzione mediante rateizzazione;
- d) la situazione di crisi ai sensi dell'articolo 2, comma 1, lettera a), del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14». Per quanto appaia singolare e discutibile che solo in un limitato settore della legislazione complementare il legislatore definisca requisiti più puntuali per addivenire alla non punibilità, anche questa modifica appare in linea con la volontà di prediligere l'interesse ad ottenere l'adempimento del debito tributario.

²³ Sul tema, in generale, MAIELLO, *Diritto penale e processo: la necessità di un approccio integrato*, in *Crit. dir.*, 1998, 285-305; PULITANÒ, *Sui rapporti fra diritto penale sostanziale e processo*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2005, 951-973; FIORE, *La teoria generale del reato alla prova del processo. Spunti per una ricostruzione integrata del sistema penale*, Napoli, 2007; GARGANI, *Processualizzazione del fatto e*

Per quanto qui specificamente interessa, l'art. 20, co. 1 lett. a) n. 3) è finalizzato, secondo la stessa Relazione illustrativa dello schema di decreto delegato, «alla revisione dei rapporti tra processo penale e processo tributario. L'intento è quello di adeguare i profili processuali e sostanziali connessi alle ipotesi di non punibilità e di applicazione di circostanze attenuanti, al fine di poter beneficiare della non punibilità o delle attenuanti tenendo conto dell'effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari, anche nella fase antecedente all'esercizio dell'azione penale». Appare chiaro, alla luce di tali premesse, come il legislatore intenda accordare preferenza (e precedenza) ai percorsi di composizione extra-penale, secondo una logica di esaltazione del principio di *extrema ratio*. In un settore caratterizzato dal doppio binario sanzionatorio, tale scelta va condivisa sia per scongiurare sin dal principio potenziali profili di *bis in idem*, sempre molto problematici, nonostante i diversi interventi della giurisprudenza della Corte E.D.U., della Corte di Giustizia dell'U.E. e della Corte costituzionale, sia, soprattutto, per garantire piena autonomia al binario amministrativo, evitando che possa essere condizionato negativamente da concomitanti iniziative prese in ambito propriamente penale (in questo senso deve essere letta la clausola finale relativa alla fase antecedente all'esercizio dell'azione penale)²¹.

La valorizzazione della sussidiarietà si compie definitivamente, nei reati di omesso versamento, mediante l'introduzione di «una condizione obbiettiva di punibilità, costituita dalla 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, siano decorsi i termini per la rateizzazione delle somme dovute senza che la stessa sia stata richiesta (a), ovvero vi sia stata decadenza dalla rateizzazione già concessa (b)» (così la Relazione illustrativa).

Per armonizzare tali modifiche in punto di punibilità dei tipi in questione con

strumenti di garanzia: la prova della tipicità "oltre ogni ragionevole dubbio", in Leg. pen., 2013, 839-857.

²¹ Piuttosto, l'indirizzo del progetto di riforma sembra quello di accentuare la portata dominante ed ostativa delle soluzioni amministrative, capaci di 'congelare' il ricorso alla giustizia penale secondo una logica che in qualche misura, e comunque solo in concreto, può essere paragonata alla "pregiudiziale tributaria" prevista dall'art. 21 L. 7 gennaio 1929, n. 4: la "pregiudizialità" dipenderebbe pur sempre da una iniziativa virtuosa del contribuente e non opererebbe *ope legis*.

la restante disciplina sull'estinzione del reato ovvero sull'attenuazione della pena e con quella processuale del sequestro, il legislatore delegato ha proposto la riscrittura del comma 2 dell'art. 12-*bis*, escludendo la possibilità di disporre il vincolo cautelare dei beni del contribuente moroso quando siano in corso procedure di rateizzo che procedano regolarmente²⁵.

Merita in prima battuta notare come la disposizione in questione non distingue in ragione del titolo di reato per cui si procede: che si tratti di fattispecie di omesso versamento, ovvero delle più gravi ipotesi di omessa o fraudolenta dichiarazione, l'accordo satisfattivo con l'ente impositore si erge a fattore impeditivo del sequestro.

La scelta appare coerente con il trend politico-criminale in atto: non vanno ostacolate le iniziative funzionali a garantire il pagamento del debito tributario.

Peraltro, nel caso di cui all'art. 13-*bis*, viene contingentata la sospensione del processo (che durerà un anno, salve fino a due proroghe di tre mesi ciascuna in caso di rateizzo regolare), e con essa la limitazione al sequestro.

Quanto poi alle fattispecie di omesso versamento, l'apposizione di condizioni di punibilità e il limite al ricorso al sequestro concorrono a ribadire non solo la minore gravità oggettiva, ma anche la diversa connotazione dell'oggetto della tutela, definitivamente inquadrabile nell'interesse dello Stato ad ottenere il pagamento dell'imposta.

Nel merito, la scelta di limitare il sequestro appare quanto mai opportuna. La prassi, infatti, dimostra come il contribuente che non abbia versato il dovuto nel termine stabilito e chieda di accedere al rateizzo mantenga fede all'impegno preso, specie in ragione della futura prospettiva della non punibilità. Ostacolando la disponibilità delle risorse fruibili, il vincolo cautelare può determinare il fallimento del progetto di rientro, con esiti inopportuni quanto al pieno soddisfo dell'interesse patrimoniale dello Stato.

²⁵ Questa la formulazione ipotizzata: «2. 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, il sequestro dei beni finalizzato alla confisca di cui al comma 1 non è disposto 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».

In assenza di indicazioni di sospetto - opportunamente documentate da parte degli inquirenti - è più che comprensibile che l'ordinamento penale non pretenda "garanzie" dal trasgressore quando queste non sono giudicate necessarie dall'ente impositore.

La disposizione in esame, inoltre, tiene in conto del ruolo di "finanziatore" che lo Stato ha assunto per le imprese in crisi di liquidità. È ben noto, infatti, che le aziende in difficoltà tendono a impiegare le risorse accantonate (o che si sarebbe dovuto accantonare) per il pagamento delle imposte per far fronte a contingenti difficoltà operative non altrimenti emendabili.

In un contesto economico in cui il finanziamento privato è tendenzialmente inaccessibile, o comunque difficoltoso, il ritardato adempimento fiscale - gestito su base pluriennale di concerto con l'ente impositore - può garantire contemporaneamente il mantenimento in vita dell'impresa ed il soddisfo (accresciuto dagli interessi rateali) dello Stato.

Piuttosto, la componente di favore della disposizione in commento andrebbe bilanciata contemplando un effetto negativo espresso nei confronti di chi non adempia regolarmente il piano di rateizzo. Si potrebbe ipotizzare, in questo senso, una aggiunta che imponga al giudice di disporre immediatamente il sequestro (sussistendone gli ordinari presupposti).

A ben vedere, infatti, la norma afferma che il sequestro "non è disposto", con ciò lasciando in ogni caso libero il Pubblico Ministero di chiederlo, secondo il principio della domanda cautelare. Il comma 2 dell'art. 12-*bis*, dunque, individua quale proprio destinatario il giudice, non anche il magistrato inquirente, il cui potere di iniziativa non è scalfito. Per l'effetto, riabilitando la domanda cautelare inizialmente respinta dal giudice in ragione del rateizzo, la disposizione potrebbe essere completata dalla previsione di un obbligo di immediata informazione - da parte dell'Agenzia delle entrate - circa la trasgressione del piano da parte del contribuente, e dal pedissequo dovere di immediata applicazione del vincolo da parte del giudice che ne sia edotto.

Un'ultima considerazione attiene agli effetti intertemporali della nuova disciplina. In particolare, resta aperta la questione delle eventuali misure cautelari in atto. Secondo il criterio del *tempus regit actum*, infatti, si potrebbe sostenere che la nuova disciplina sia riferibile ai soli sequestri ancora da disporre, e

non anche a quelli già eseguiti. Tale epilogo ermeneutico troverebbe preciso riscontro nel dato testuale della disposizione di nuovo conio, a mente della quale “il sequestro (...) non è disposto”.

Una simile ricostruzione non risulterebbe, però, convincente. Essa, infatti, non terrebbe adeguatamente conto della natura diacronica delle misure cautelari, il cui statuto applicativo è sempre rivedibile in concreto in ragione delle modifiche che possono intervenire nella loro esecuzione e che possono indurre il giudice ad una rivalutazione degli elementi preferiti nel momento genetico di apposizione del vincolo.

La nuova indicazione normativa, pertanto, ben potrà orientare il giudice nel momento in cui gli sia chiesto di dissequestrare il patrimonio *in vinculis* (cfr. *infra*, § 5.1.1).

Inoltre, visti gli effetti sostanziali del pagamento del debito – specie quanto alla capacità di estinguere il reato – e tenuto conto del potenziale ostacolo che il sequestro costituirebbe, sembra assai più ragionevole consentire l’applicazione retroattiva della nuova e più favorevole disciplina.

In altri termini, considerato che il sequestro, rendendo indisponibili al contribuente le somme da impiegare per il pagamento rateale concordato con l’ente impositore, può frustrare l’avveramento dei presupposti per ottenere l’estinzione del reato, va preferita una lettura della disposizione che la collochi nell’ambito della “materia penale” convenzionalmente intesa.

In ogni caso, per evitare simili controversie, sarebbe sufficiente integrare il testo dell’art. 12-*bis* prima riportato, estendendone la portata al sequestro “disposto o mantenuto”.

5.1. *Le innovazioni nella punibilità degli omessi versamenti.* Come anticipato nel paragrafo precedente, per effetto del disegno riformatore in discorso, le fattispecie di cui agli artt. 10-*bis* e 10-*ter* potrebbero essere arricchite da una “condizione obbiettiva di punibilità” che mira a restringerne il recinto di operatività. Tale condizione, di portata duplice, è «costituita dalla 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, siano decorsi i termini per la rateizza-

zione delle somme dovute senza che la stessa sia stata richiesta (a), ovvero vi sia stata decadenza dalla rateizzazione già concessa (b)» (così la Relazione illustrativa).

La condizione attiene dunque *in primis* alla possibilità di accedere ad un rateizzo, e poi alla regolarità della sua esecuzione.

È di certo singolare che nemmeno stavolta si sia ritenuto di optare per l'inserimento del "dolo specifico di evasione" anche nelle fattispecie *de quibus*: tale peculiare variante dell'elemento psicologico del reato – peraltro di ricorrente impiego nel "penale tributario" –, se valorizzata nella sua dimensione "oggettivizzata"²⁶, avrebbe potuto irrobustire il tipo criminoso (e dunque contenerne lo spazio applicativo) negli stessi termini cui ambisce la ipotizzata condizione obbiettiva.

Ad ogni modo, la scelta verso cui sembra orientato il legislatore merita approfondimento, sia per vagliare la natura di tale condizione obbiettiva²⁷, sia per mi-

²⁶ MANTOVANI, *Diritto penale. Parte generale*, Padova, 2009, 215. Secondo l'A. il ricorso al dolo specifico presenterebbe una triplice possibile funzione: a) di tutela anticipata e quindi estensiva della punibilità (cd. dolo specifico di offesa); b) di limitazione della punibilità, con funzione restrittiva dell'illiceità di un fatto già offensivo (cd. dolo specifico di ulteriore offesa); c) differenziatrice della punibilità rispetto a fatti di pari offensività oggettiva (cd. dolo specifico differenziale). L'A. muove dall'idea secondo cui il dolo specifico differenziale potrebbe porsi in contrasto con il principio di offensività poiché la diversità di sanzione dipenderebbe dalle mere intenzioni offensive dell'agente. Per ovviare a questo possibile scivolamento nel diritto penale della volontà si propone una ricostruzione oggettiva del dolo specifico, come pretesa della idoneità oggettiva della condotta a realizzare l'intenzione in modo da rendere non assurda la differenziazione tra le pene. Per evitare che il dolo specifico sia tacciato d'essere una scoria del diritto penale dell'atteggiamento interiore, la dottrina ne ha progressivamente proposto una rielaborazione arricchita di connotazioni oggettive: l'indicazione del fine ulteriore dell'azione dovrebbe necessariamente accompagnarsi ad un giudizio di idoneità quanto al suo raggiungimento. Il reato a dolo specifico, dunque, rispetto all'evento ulteriore assumerebbe le vesti di un reato di pericolo concreto con dolo di danno. Così MAIELLO, *Il delitto di trasferimento fraudolento di valori tra silenzi della dottrina e disorientamenti della giurisprudenza*, in *Ind. pen.*, 2008, 1, 283. La tendenza ad oggettivizzare il dolo specifico è stata di recente fatta propria dal legislatore, ed ha trovato riscontro in seno alla giurisprudenza, con riferimento alla peculiare finalità di terrorismo di cui all'art. 270^{sexies} c.p. Tale disposizione, infatti, non si limita a descrivere gli scopi che possono essere considerati eversivi, ma individua i caratteri oggettivi che la condotta deve possedere per poter essere considerata terroristica. In dottrina, GALLO, voce *Dolo*, in *Enc. dir.*, Milano, 1964, vol. XIII, 794; PICOTTI, *Il dolo specifico*, Milano, 1993; MAZZACUVA, *Il disvalore di evento nell'illecito penale*, Milano, 1983, 220; ARDIZZONE, *Condotte finalisticamente orientate e forme di colpevolezza*, in *Studi in onore di G. Musotto*, Palermo, 1979, 72 ss.

²⁷ Sulle condizioni obbiettive di punibilità, in generale, BRICOLA, voce *Punibilità (condizioni obbiettive di)*, in *Noviss. dig. it.*, Torino, 1976, vol. XIV, 588 ss.; D'ASCOLA, *Punti fermi e spetti problematici delle condizioni obbiettive di punibilità*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1993, 652 ss.; ID., *Reato e pena nell'analisi delle condizioni obbiettive di punibilità*, Napoli, 2004; MASARONE, *Contributo ad uno studio sulle condizioni obbiettive di punibilità. Profili di teoria generale del reato*, Napoli, 2018.

surarne le prestazioni pratiche, e processuali in particolare.

La Relazione illustrativa precisa che «Al fine di rendere effettivi i presupposti per l'avverarsi delle condizioni così descritte, e in particolare per l'accesso alla rateizzazione del debito relativo all'imposta evasa, è stato previsto un differimento della data di consumazione di entrambi i reati al 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale (sostituto di imposta o iva). Il reato sarà punibile al ricorrere delle condizioni obiettive di nuova introduzione, con conseguente insorgenza solo a quella data dell'obbligo di denuncia, da parte dell'Agenzia delle entrate, o di informativa, da parte della Guardia di finanza, all'autorità giudiziaria».

La strada intrapresa dal legislatore dovrebbe rivelarsi ulteriormente sintomatica della sussidiarietà dell'intervento penale, atteso che il verificarsi della "condizione" è rimesso ad una iniziativa del potenziale colpevole (si tratterebbe di una "condizione potestativa" secondo il lessico civilistico): la negoziazione di un rateizzo nel termine prescritto impedirà il perfezionamento del reato e per esso la comunicazione della *notitia criminis* e l'avvio del procedimento penale.

Così ricostruita, però, la nominata "condizione di punibilità" svela la propria "natura intrinseca" di elemento costitutivo "ma negativo" del tipo, partecipando al reintegro dell'offesa ed instaurando altresì una connessione necessaria con l'elemento soggettivo: la scelta di non addivenire ad un accordo di pagamento rateale - peraltro postuma rispetto alla condotta - deve essere volontaria o almeno imputabile alla colpa dell'agente. A riprova, va considerato altresì il rapporto tra rateizzo e termine legale: il legislatore fissa una scadenza (31 dicembre dell'anno successivo a quello della presentazione della dichiarazione) che non dipende da una iniziativa di contestazione dell'ufficio erariale (condizione positiva della conclusione dell'accordo), ma all'evidenza dalla pronta attivazione del contribuente, già consapevole del proprio inadempimento²⁸. Concludendo il rateizzo nei termini, il contribuente non condiziona

²⁸ Il congegno di punibilità prescelto è simile a quello previsto per il reato di omessa bonifica (oggi art. 257 T.U.A.), rispetto al quale - nella formulazione inizialmente prevista dall'art. 51-bis d.lgs. 22/1997 la Suprema Corte aveva statuito che la mancata bonifica del sito inquinato fosse «una condizione obiettiva di punibilità "intrinseca" a contenuto negativo che incide sull'interesse tutelato dalla fattispecie»: Cass., Sez. III, 9 luglio 2007, n. 26479, Rv. 237132. Analoga disciplina ricorreva in materia di sicurezza ed

la punibilità, ma impedisce il perfezionamento e la consumazione del reato attraverso un accordo sulla neutralizzazione dell'offesa. Questa sorta di "limbo" tra il momento di ultimazione della condotta di inadempimento e quello di consumazione perdura fino a che il rateizzo prosegue regolarmente (condizione negativa della mancata decadenza).

Se è vero che la funzione delle condizioni obiettive di punibilità è pur sempre quella di «restringere il naturale campo di applicazione che alla norma risulterebbe assegnato»²⁹, la peculiarità del congegno "condizionante" tratteggiato dal legislatore starebbe nel fatto che l'avverarsi della condizione è rimesso non già ad un accadimento "futuro e incerto", bensì all'inerzia del reo³⁰.

In definitiva, il nuovo sistema vorrebbe istituire una vera e propria gerarchia nel rapporto tra le possibili vicende amministrative e il ricorso alla penalità: il rateizzo "spontaneo" impedisce il perfezionamento del tipo criminoso, e con esso l'inizio del procedimento penale; il rateizzo dietro contestazione dell'inadempimento (ad es. avviso bonario) impedisce il sequestro e, qualora portato a termine, estingue il reato.

Qualificata la duplice condizione come elemento costitutivo (negativo) della fattispecie, si impone di interrogarsi sul relativo statuto applicativo intertemporale, in particolare quanto ai procedimenti pendenti per i quali non era stato chiesto il rateizzo e, a maggior ragione, a quelli nei quali il rateizzo già esiste, ma è stato concluso solo in seguito ad una contestazione dell'ente impositore: secondo una prima direttrice interpretativa, il problema andrebbe risolto ai sensi dell'art. 2, co. 4 c.p.³¹ senza tener conto del momento in cui è stata tenuta la condotta, altrimenti «si rischierebbe di eludere, in taluni casi, la applicabilità della *lex mitior*: il che avverrebbe se la legge incriminatrice posteriore prevedesse la condizione di punibilità, e questa non si fosse verificata».

igiene del lavoro a mente dell'art. 24 del d. lgs. 19 dicembre 1994, n. 758, in cui - secondo la Suprema Corte - inottemperanza all'obbligo di regolarizzazione indicato dall'organo di vigilanza integrava una condizione di punibilità "intrinseca", in quanto il legislatore ha condizionato la punibilità del reato all'ulteriore comportamento del contravventore che non regolarizzi le condizioni di igiene e sicurezza del lavoro, rimuovendo l'offesa arrecata all'interesse protetto (Cass., Sez. III, 26 marzo 2004, n. 14777, Rv. 228467).

²⁹ D'ASCOLA, *Punti fermi*, cit., 662-663.

³⁰ L'iniziativa del reo avrebbe dunque valore di elemento negativo del fatto, peraltro di carattere diacronico, reclamando la regolarità nel pagamento delle rate.

³¹ ZANOTTI, voce *Punibilità (Condizioni obiettive di)*, in *Dig. disc. pen.*, 1995, 549.

Seguendo invece in modo rigido la teoria strutturale, e versandosi in un caso di successione da norma generale previgente e sfavorevole a norma susseguente speciale e favorevole, la retroattività favorevole dovrebbe operare solo per la classe di fatti che presenti il preciso riscontro del nuovo elemento costitutivo del tipo (e dunque soltanto nel caso di rispetto del termine del 31 dicembre dell'anno successivo alla dichiarazione), potendosi paventare, al contrario, lo spettro della *abolitio criminis* parziale per tutti fatti commessi in precedenza e privi dell'elemento specializzante: la normativa speciale sopravvenuta, infatti, sostituisce quella generale previgente, che a rigore non dovrebbe produrre effetti ultrattivi. Simile epilogo condurrebbe ad esiti paradossali, determinando risultati di maggior favore per i fatti rispetto ai quali la condizione non potrebbe verificarsi per pura casualità temporale.

In senso opposto, però, per tutti i procedimenti nei quali non è più possibile accedere al rateizzo nel termine legale fissato dalla nuova disciplina si potrebbe sostenere la mancata integrazione dell'elemento costitutivo-negativo (*id est* della condizione), e patrocinare la sussistenza del "reato" anche nel nuovo "formato" strutturale.

Qualificando il nuovo binomio di elementi come condizioni obiettive estrinseche, invece, la questione andrebbe prima affrontata dal punto di vista teorico generale: secondo la teoria tripartita, il reato, pur sottoposto a condizione, sarebbe pienamente integrato, restando sospesa solo la punibilità: la nuova condizione non potrebbe operare nei procedimenti in cui sia già spirato il termine fissato dal legislatore.

Accedendo invece alla teoria quadripartita, il "reato" sottoposto a condizione non potrebbe ancora dirsi tale, mancando il requisito della punibilità, sicché la nuova disciplina dovrebbe avere necessariamente efficacia retroattiva, anche se, trattandosi di condizione negativa, si porrebbero nella prassi i medesimi quesiti prima esaminati.

Per evitare complesse controversie interpretative, sarebbe dunque auspicabile una regolamentazione specifica, da parte del legislatore, degli effetti retroattivi favorevoli, magari agevolando la rimessione in termini per chiedere il rateizzo a beneficio dei procedimenti pendenti (analogamente a quanto di recente avvenuto con la ridefinita procedibilità a querela di una serie di reati che in pas-

sato erano procedibili di ufficio).

5.1.1. ... e gli effetti sul *fumus commissi delicti* e sul *periculum in mora*. La novella disciplina delle fattispecie di omesso versamento, e i problemi intertemporali discussi nel paragrafo precedente, si ripercuotono anche sul versante processuale, ed in particolar modo sul *fumus commissi delicti* ai fini della sequestrabilità dell'importo dell'imposta non versata.

Premesso infatti che il decreto delegato vorrebbe impedire il sequestro per i (futuribili) rateizzi in corso, il testo dell'ipotetico nuovo comma 2 dell'art. 12-*bis* non fa espresso richiamo al termine di ottenimento del rateizzo che campeggia negli artt. 10-*bis* e 10-*ter*, sicchè la latitudine applicativa della disciplina processuale sembrerebbe più ampia di quella sostanziale.

In altri termini, per i fatti ai quali sia interamente applicabile la nuova disciplina di cui agli artt. 10-*bis* e 10-*ter* il sequestro non potrebbe essere disposto per carenza del *fumus commissi delicti*, mancando un elemento del reato o comunque della sua perseguibilità: non sarebbe possibile intervenire con una misura cautelare prima del verificarsi della "condizione di punibilità".

Per i fatti che invece non ricadano nella nuova disciplina - e salva ovviamente la soluzione demolitoria secondo cui sarebbero colpiti da *abolitio criminis* - il rateizzo dovrebbe incidere sul *periculum in mora*, anche in ragione della clausola di esordio della disposizione in esame, che fa salvo il concreto pericolo di dispersione della garanzia patrimoniale.

In questo caso, tanto nella fase genetica quanto in quella esecutiva della misura cautelare, il giudice precedente dovrebbe valutare (o rivalutare) la sussistenza di tale ulteriore pericolo, in mancanza del quale il vincolo reale non potrebbe essere né disposto né mantenuto.

In altri termini, la presenza del rateizzo finirebbe per condizionare la stessa possibilità di ricorrere ai rimedi cautelari penali, risultando sufficiente - per l'ordinamento - l'intervenuto accordo con l'ente impositore ed il suo regolare adempimento.

6. *Conclusioni*. La direzione che il legislatore intende prendere con la riforma in discussione - almeno nelle parti qui esaminate - appare condivisibile.

L'interesse all'adempimento dell'obbligazione tributaria risulta certamente prevalente rispetto a quello di stigmatizzare con l'affermazione di penale responsabilità i contribuenti morosi, specie in relazione alle fattispecie contrassegnate da minore gravità quali quelle di omesso versamento.

La soluzione verso cui sembra indirizzata la riforma appare congrua anche al metro della proporzionalità, atteso che le pene edittali per le suddette fattispecie sono particolarmente miti e candidate a risolversi nell'applicazione della sospensione condizionale della pena ovvero (a maggior ragione oggi dopo l'introduzione dell'art. 20-*bis* c.p.) delle sanzioni sostitutive.

L'equilibrio che si raggiungerebbe tra minaccia edittale (meritevolezza in astratto) e comminatoria in concreto (bisogno di pena) andrebbe a tutto vantaggio dell'interesse protetto, la cui dimensione costituzionale, peraltro, è tale da preferire qualsiasi congegno ragionevole che anteponga il versamento del dovuto all'inflizione della sanzione penale. In questi termini, la cesura tra comminatoria legale ed irrogazione della pena in concreto non presenterebbe ricadute negative sul piano della prevenzione generale (tanto positivo-integratrice, quanto negativa), nella misura in cui la collettività ben può riconoscere gli effetti positivi della rinuncia alla pena³² ed il reo si troverebbe comunque a subire un "maggior danno" - integralmente economico: sanzioni amministrative, interessi ed interessi di mora - quale conseguenza della sua condotta illecita. La contrazione del penale, in definitiva, «riflette il bisogno di sottrarre al corso 'normale' della giustizia penale 'microfenomeni' composti da fatti 'tipici' collocabili nella *zona dell'inutilità funzionale della pena*»³³.

Ulteriore pregio della riforma sarebbe quello di determinare effetti "orizzontali", dei quali beneficerebbero tutti i contribuenti che abbiano in corso un pagamento rateale nei modi di cui all'art. 3-*bis* del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 462.

Questa scelta, oltre a stemperare le ambiguità della causa di non punibilità di cui all'art. 23 d.l. 34/2023, si contraddistingue per esaltare l'accessibilità del precetto e la prevedibilità della sanzione, nel senso che - operando diretta-

³² Su questi temi, STELLA, *Il problema della prevenzione della criminalità*, in *Teoria e prassi della prevenzione generale dei reati*, a cura di Romano-Stella, Bologna 1980, 24.

³³ Così MAIELLO, *Clemenza e sistema penale*, Napoli 2007, 400.

mente sulla fattispecie incriminatrice - il legislatore rappresenta immediatamente al contribuente quali sono i percorsi da intraprendere per sterilizzare il rischio penale.

L'auspicio, in conclusione, è che non si trascuri di disciplinare gli effetti intertemporali delle nuove e più favorevoli disposizioni, mantenendo ferma la logica di coordinamento tra diritto sostanziale e processo che sembrerebbe già aver illuminato il disegno di legge in questione.