

L'INGRESSO DEI REATI TRIBUTARI NEL SISTEMA DI RESPONSABILITÀ EX CRIMINE DEGLI ENTI COLLETTIVI

Federico Mazzacuva



L'INGRESSO DEI REATI TRIBUTARI NEL SISTEMA DI RESPONSABILITÀ *EX CRIMINE* DEGLI ENTI COLLETTIVI.

PROBLEMI E PROSPETTIVE

Sommario: 1. Brevi osservazioni introduttive. – 2. Scelte legislative e forzature giurisprudenziali: una riforma preannunciata. – 3. Uno sguardo ai reati tributari presupposto della responsabilità *ex crimine* degli enti collettivi. – 4. Il doppio binario sanzionatorio nei confronti dell'ente collettivo e i dubbi di compatibilità con il principio di *ne bis in idem*. – 5. Le vicende della punibilità della persona fisica e il principio di autonomia della responsabilità degli enti: un'irragionevolezza delle ipotesi di decumulo unilaterale in danno della *societas*? – 6. Considerazioni conclusive "in prospettiva"

1. Brevi osservazioni introduttive

Attesa da tempo, l'istanza riformista sfociata dapprima nel d.l. 26 ottobre 2019, n. 124 (recante "Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili", c.d. decreto fiscale 2020), convertito con modifiche nella l. 19 dicembre 2019, n. 157, e successivamente nel d. lgs. 14 luglio 2020, n. 75, è stata da ultimo sollecitata dalla necessità di dare attuazione alla Direttiva (UE) 2017/1371 del Parlamento europeo e del Consiglio ("relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale", c.d. Direttiva PIF).

In realtà, le indicazioni provenienti dalla fonte sovranazionale sono (erano) più specifiche, essendo l'obiettivo di tutela circoscritto all'introduzione di "misure necessarie" per il contrasto dei «reati gravi contro il sistema comune dell'IVA», con la precisazione che «[a]i fini della presente direttiva, i reati contro il sistema comune dell'IVA sono considerati gravi qualora le azioni od omissione di carattere intenzionale [...] siano connesse al territorio di due o più Stati membri dell'Unione e comportino un danno complessivo pari ad almeno 10 000 000 EUR» (art. 2, paragrafo 2 Direttiva PIF)[\[1\]](#). Tuttavia, come chiarito dal successivo *Considerando* n. 16, la fonte eurounitaria «detta soltanto norme minime», restando pure sempre ferma la «facoltà di mantenere in vigore o adottare norme più rigorose per reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione».

Nel recepire gli *input* sovranazionali, il legislatore italiano è andato, appunto, ben oltre gli obiettivi di tutela prefissati dalla fonte eurounitaria, optando per un'estensione della responsabilità degli enti a quasi tutti i reati fiscali previsti dal nostro ordinamento (lasciando fuori soltati quelli di omesso versamento di cui agli artt. 10-*bis* e 10-*ter* del d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74), che peraltro riguardano – come noto – non solo l'imposta sul valore aggiunto ma anche quelle sui redditi[\[2\]](#).

Di seguito, si appunterà l'attenzione su due aspetti problematici delle due riforme oggi particolarmente

dibattuti: da un lato, la compatibilità del doppio binario sanzionatorio con il principio di *ne bis in idem* e, dall'altro, i meccanismi di c.d. decumulo unilaterale della responsabilità in favore della persona fisica. Questioni che, come si avrà modo di vedere, guardano al "cuore" del sistema punitivo rivolto alla *societas*.

Prima, però, sia consentito considerare più d'appresso – pur nei limiti imposti dagli obiettivi della presente riflessione – lo "stato dell'arte" cristallizzatosi in passato, nonché i delitti tributari ai quali ora si estende il sistema di responsabilità *ex crimine* degli enti collettivi.

2. Scelte legislative e forzature giurisprudenziali: una scelta preannunciata

In epoca precedente alle riforme in commento, sia la dottrina che la giurisprudenza non avevano mancato di segnalare le molte criticità derivanti dalla mancata previsione dei reati tributari nell'ambito del catalogo dei reati presupposto della responsabilità degli enti. Come osservato dalla Suprema Corte, nella sua più autorevole composizione, «la stessa logica che ha mosso il legislatore nell'introdurre la disciplina sulla responsabilità amministrativa degli enti finisc[e] per risultare non poco compromessa proprio dalla mancata previsione dei reati tributari tra i reati presupposti nel d. lgs. n. 231 del 2001, considerato che, nel caso degli enti, il rappresentante che ponga in essere la condotta materiale riconducibile a quei reati non può che avere operato proprio nell'interesse ed a vantaggio dell'ente medesimo»^[3].

Per vero, pur in assenza di un'espressa previsione normativa, si sono registrati in passato diversi punti di contatto tra il d. lgs. 8 giugno 2001, n. 231 e il d. lgs. n. 74/2000.

Può farsi capo, anzitutto, all'indirizzo interpretativo secondo il quale era configurabile il concorso tra frode fiscale truffa ai danni dello Stato, quest'ultima sì ricompresa nel catalogo dei reati presupposti della responsabilità degli enti, all'art. 24 d. lgs. n. 231/2001; indirizzo, come noto, da tempo superato dalle Sezioni Unite^[4].

Alla stregua di un altro filone giurisprudenziale, era possibile contestare all'ente, ai sensi dell'art. 24-ter d. lgs. n. 231/2001, il delitto di associazione per delinquere di cui all'art. 416 c.p. finalizzata alla commissione dei reati-fine anche eventualmente non ricompresi nella "parte speciale" del decreto medesimo, quali appunto quelli fiscali. Il reato associativo si trasformava, quindi, in una sorta di "cavallo di Troia" capace di spalancare le porte del sistema di responsabilità *ex crimine* ben oltre la "strettoia" rappresentata dal principio di legalità di cui all'art. 2 d. lgs. n. 231/2001^[5]. Anche tale lettura estensiva, però, non ha fatto presa nella giurisprudenza di legittimità la quale, pur mantenendo ferma la possibilità di disporre la confisca del vantaggio patrimoniale tratto dal delitto di associazione per delinquere, ha testualmente affermato che

«[l]addove si sposasse la tesi dell'estensione della responsabilità della persona giuridica non solo al reato-mezzo (illecito associativo) ma anche ai reati-fine, non previsti nell'elenco di cui al decreto de quo, si realizzerebbe un vulnus circa la certezza dei confini delle aree di rischio per i soggetti interessati, in quanto diretti destinatari del testo normativo»[\[6\]](#).

Peraltro, secondo un meccanismo per certi versi analogo, riferito però non al reato-fine bensì al *predicate crime*, a seguito dell'introduzione del delitto di autoriciclaggio nel catalogo dei reati presupposto (incluso nell'art. 25-*octies* d. lgs. n. 231/2001 dalla l. 15 dicembre 2014, n. 186, intervenuta proprio in materia fiscale) la commissione di un reato tributario può (indirettamente) determinare esiti sanzionatori in capo all'ente ogni qualvolta, appunto, il denaro di provenienza illecita oggetto di reinvestimento sia costituito dal risparmio d'imposta generato dall'evasione fiscale[\[7\]](#).

Per quanto riguarda, poi, le conseguenze patrimoniali, in dottrina si è osservato – in modo senz'altro condivisibile – che «l'impatto della riforma è sensibilmente mitigato dalla lettura che si è venuta consolidando nella giurisprudenza [...] del concetto di "profitto di reato"»[\[8\]](#). In effetti, secondo i dettami delle note sentenze *Gubert* e *Lucci* delle Sezioni Unite, forieri di torsioni e stiramenti degli istituti giuridici impiegati, quando il profitto del reato consiste in una somma di denaro, quest'ultima finisce per confondersi con il patrimonio del reo, sicché la sua confisca sarebbe sempre diretta (ai sensi dell'art. 12-*bis* d. lgs. n. 72/2000), per cui non risulterebbe nemmeno necessaria la prova del nesso di derivazione tra i beni oggetto di ablazione ed il reato[\[9\]](#). Il che ha consentito, appunto, di disporre la misura ablativa nei confronti della *societas*, in caso di commissione di un reato tributario al suo interno, anche prima delle novelle del 2019 e del 2020: in tali casi, infatti, il profitto oggetto di confisca si identifica nel "risparmio di spesa" corrispondente al mancato decremento del patrimonio del contribuente (persona fisica o giuridica) per effetto dell'inadempimento dell'obbligazione tributaria[\[10\]](#).

Venendo, infine, alle ricadute delle riforme sui modelli organizzativi di cui agli artt. 6 e 7 d. lgs. n. 231/2001, se l'ingresso degli illeciti penali tributati senz'altro comportato la necessità di introdurre misure di prevenzione del reato rispetto a specifiche ed ulteriori aree a rischio[\[11\]](#), può tuttavia osservarsi come, anche in epoca precedente, la "tax compliance" presentasse diverse affinità con la "compliance 231"[\[12\]](#). In effetti, quest'ultima mostra una particolare sensibilità rispetto ai reati tributari, quali fattispecie strumentali alla realizzazione di reati presupposto ovvero conseguenti a questi ultimi: basti considerare che lo strumento fondamentale attraverso il quale le società liquidano le imposte è il bilancio di esercizio, le falsità del quale sono punite ai sensi degli artt. 2621 e 2622 c.c. (reati presupposto della responsabilità degli enti ai sensi dell'art. 25-*ter* d. lgs. n. 231/2001, inserito dall'art. 3, comma 2 del d. lgs. 11 aprile 2002, n. 61). Del resto, l'art. 6, comma 2, lett. c), d. lgs. n. 231/2001 richiede già, a livello generale, che il *compliance program* individui «modalità di gestione delle risorse finanziarie idonee a impedire la commissione dei reati»[\[13\]](#).

Ciò detto, guardando alla disciplina di settore, si può riferimento anzitutto al d. lgs. 5 agosto 2015, n. 128, che ha – tra l'altro – istituito un peculiare regime collaborativo con l'Amministrazione finanziaria e Agenzia delle Entrate, finalizzato alla prevenzione e alla risoluzione delle controversie in materia fiscale, riservandolo ai contribuenti di maggiori dimensioni (con volume d'affari o ricavi non inferiore a 10 miliardi di euro) dotati di un «sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inteso quale rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario». Più in dettaglio, ai sensi dell'art. 4 del decreto da ultimo citato, tale sistema deve assicurare, da un lato, una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità ai diversi settori dell'organizzazione dei contribuenti in relazione ai rischi fiscali; e dall'altro, efficaci procedure volte alla rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali nonché all'attivazione delle necessarie azioni correttive[14]. Si tratta – come si osserva in letteratura – di un sistema «di nicchia, volto però a implementare ulteriormente l'adozione di modelli organizzativi, essendo questi modelli in un certo senso il presupposto per la collaborazione»[15].

Da ultimo, per gli istituti creditizi si può richiamare la circolare di Banca d'Italia del 17 dicembre 2013, n. 285 (più volte aggiornata) la quale prevede l'obbligo di istituire un efficace presidio del rischio fiscale fondato su una collaborazione tra funzione fiscale e funzione *compliance*[16].

3. Uno sguardo ai reati tributari presupposto della responsabilità *ex crimine* degli enti collettivi

Come accennato, il legislatore italiano si è dapprima parzialmente adeguato alla Direttiva PIF con la riforma intervenuta con d.l. n. 124/2019[17] e, successivamente, ha formalmente dato esecuzione alla stessa con il d. lgs. n. 75/2020 il quale, rispetto alla novellazione precedente, ha operato un ampliamento di modeste dimensioni del catalogo dei reati tributari presupposto della responsabilità *ex crimine* degli enti.

Più in particolare, con l'art. 39, comma 2 del d.l. n. 124/2019, conv. mod. l. n. 157/2019, è stato introdotto l'art. 25-*quinquiesdecies* d. lgs. n. 231/2001, che al comma 1 ricomprende i delitti di cui agli artt. 2, 3, 8, 10 e 11 del d. lgs. n. 74/2000. La scelta iniziale, pertanto, risultava circoscritta solo alle fattispecie più gravi, connotate da frodolenzia, con esclusione dell'omessa dichiarazione e della dichiarazione infedele: fattispecie, quest'ultima, dai contorni ancora incerti in ragione delle dense nubi che avvolgono la linea di demarcazione tra elusione ed evasione fiscale, malgrado le novelle di cui al citato d. lgs. n. 128/2015 e di cui al d. lgs. 24 settembre 2015, n.158, avessero tentato un riordino della materia[18].

Sennonché, l'art. 5, comma 1, lett. c), n. 1 d. lgs. n. 75/2020 ha inserito il comma 1-*bis* dell'art. 25-

quinquiesdecies d. lgs. n. 231/2001 il quale ha aggiunto non solo al reato di dichiarazione infedele, ma anche quello di omessa dichiarazione e di indebita compensazione (rispettivamente, artt. 4, 5 e 10-*quater* d. lgs. n. 74/2000); tuttavia, in relazione a tali delitti, la responsabilità dell'ente ricorre solo qualora gli stessi – secondo le citate indicazioni contenute nella Direttiva PIF – siano «commessi nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro». La scelta non manca di destare perplessità, posto che si attribuisce rilievo differente a fattispecie suscettibili di entrare in gioco nel caso di frodi dell'IVA (le cc.dd. frodi carosello): se, infatti, le dichiarazioni fraudolente sono in grado di "impegnare" incondizionatamente la responsabilità dell'ente, la stessa cosa non vale per la dichiarazione infedele o per l'omessa dichiarazione[19].

Le considerazioni che seguiranno impongono di soffermarsi, da ultimo, sulle misure punitive predisposte nei confronti dell'ente.

L'art. 25-*quinquiesdecies* d. lgs. n. 231/2001 prevede sanzioni pecuniarie, improntate al tradizionale sistema per quote di cui ai precedenti artt. 10 e 11, a seconda dei casi fino a quattrocento o cinquecento quote per i reati previsti dal primo comma e fino a trecento o quattrocento quote per quelli indicati nel comma 1-*bis*.

Ai sensi dell'art. 25-*quinquiesdecies*, comma 2 d. lgs. n. 231/2001, la sanzione pecuniaria è aumentata di un terzo se «in seguito alla commissione dei delitti indicati ai commi 1 e 1-*bis*», l'ente ha conseguito – secondo una formula ricorrente all'interno del decreto – un «profitto di rilevante entità». Al riguardo, va ricordato che secondo le Sezioni Unite «[i]l profitto di rilevante entità [...] evoca un concetto di profitto "dinamico", che è rapportato alla natura e al volute dell'attività d'impresa e ricomprende vantaggi economici anche non immediati [...] ma, per così dire, di prospettiva in relazione alla posizione di privilegio che l'ente collettivo può acquisire sul mercato in conseguenza delle condotte illecite poste in essere dai suoi organi apicali o da persone sottoposte alla direzione o alla vigilanza di questi»[20].

Secondo una tecnica normativa non del tutto chiara (soprattutto con riguardo alla parziale sovrapposibilità con i presupposti previsti dall'art. 13 d. lgs. n. 231/2001), l'ultimo capoverso della disposizione *de qua* stabilisce che, nei casi di cui ai commi precedenti, si applicano le sanzioni interdittive del divieto di contrarre con la pubblica amministrazione (salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio); dell'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e dell'eventuale revoca di quelli già concessi e, infine, del divieto di pubblicizzare beni o servizi.

Infine, va ricordato che, in caso di condanna, ai sensi dell'art. 18 può essere disposta la pubblicazione della sentenza di condanna quando nei confronti dell'ente viene applicata una sanzione interdittiva mentre, ai sensi dell'art. 19 d. lgs. n. 231/2001, il giudice deve sempre provvedere alla confisca del prezzo o del profitto del reato, anche nella forma per equivalente.

4. Il doppio binario sanzionatorio nei confronti dell'ente collettivo e i dubbi di compatibilità con il principio di *ne bis in idem*

La prima fondamentale questione, sollevata dalle riforme in commento, è quella della compatibilità del doppio binario sanzionatorio rivolto agli enti collettivi con il principio di *ne bis in idem* sancito dall'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e all'art. 4, Protocollo n. 7 alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali[21].

Problema, quest'ultimo, considerato dalla stessa Direttiva PIF laddove si afferma che le «sanzioni non assimilabili a sanzioni penali, che sono irrogate nei confronti della stessa persona per la stessa condotta possono essere tenute in considerazione in sede di condanna della persona in questione per un reato definito nella presente direttiva»; con la precisazione che per «gli altri tipi di sanzione dovrebbero essere pienamente rispettato il principio del divieto di essere giudicato o punito due volte per lo stesso reato (*ne bis in idem*)»[22].

Al riguardo, occorre premettere che, in ambito tributario, i rapporti tra i due tipi di illecito sono regolati dal principio di specialità di cui all'art. 19, comma 1, d. lgs. n. 74/2000, che gli stessi giudici di Lussemburgo hanno richiamato (insieme al successivo art. 21, in tema di ineseguitabilità della sanzione amministrativa in caso di condanna in sede penale) per ritenere compatibile il doppio binario sanzionatorio per le persone fisiche con il principio in commento[23].

Ora, tralasciando l'orientamento restrittivo adottato in materia dalla Suprema Corte, che è giunta ad una sostanziale disapplicazione della norma *de qua*[24], con specifico riguardo agli enti collettivi entra in gioco la norma derogatoria di cui al comma 2 dell'art. 19 d. lgs. n. 74/2000, che stabilisce il permanere, "in ogni caso", della responsabilità amministrativa dei soggetti indicati nell'art. 11, comma 1, del d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, salvo che si tratti di persone fisiche concorrenti nel reato. In altri termini, il responsabile solidale (persona fisica o ente collettivo) soggiace comunque alla sanzione amministrativa, anche qualora la stessa non risulti applicabile al reo in forza del principio di specialità.

Peraltro, a seguito della novella di cui all'art. 7 d.l. 30 settembre 2003, n. 269 (convertito in l. 24 novembre 2003, n. 326), le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica «sono esclusivamente a carico della persona giuridica».

In sostanza, in caso di commissione di un reato tributario all'interno di una *societas*, oltre alle sanzioni di cui all'art. 25-*quinqüesdecies* (e di cui agli artt. 18 e 19) d. lgs. n. 231/2001, la circostanza che l'ente abbia o meno

personalità giuridica determinerà l'irrogazione anche di quella amministrativa a titolo di responsabilità solidale (purché salvo il diritto di regresso nei confronti dell'autore della violazione) ovvero – rispettivamente – diretta ed esclusiva.

Pertanto, nella materia che ci occupa viene meno – come accennato – uno dei principi attorno ai quali si è sinora valutata la compatibilità del doppio binario sanzionatorio rivolto alle persone fisiche, ossia quello di specialità: l'illecito amministrativo, del quale la persona giuridica viene chiamata a rispondere in via solidale o diretta, e quello pur sempre formalmente amministrativo ancorché “dipendente da reato”, non sono tra di loro in rapporto di *genus ad speciem*.

Si pone, allora, il problema di valutare il ricorso ad altri criteri afferenti alla accezione sostanziale del *ne bis in idem*, quali quello della sussidiarietà e della consunzione; il che richiede di soffermarsi – secondo le indicazioni anticipate nelle note introduttive – sulle due principali chiavi di lettura del d. lgs. n. 231/2001.

Secondo una prima tesi, che è stata autorevolmente sostenuta in dottrina e che ha avuto un'eco significativa anche nella giurisprudenza di legittimità, il sistema di corresponsabilizzazione dell'ente nel reato dell'individuo costituirebbe una fattispecie plurisoggettiva di parte generale, tipizzante una nuova ipotesi di concorso necessario di persona fisica e giuridica nel reato[25]. Si avrebbe a che fare, in sostanza, «*un solo reato in cui insieme concorrono, secondo la logica dell'accessorietà e con criteri di imputazione diversi, e la società e la persona fisica*»[26].

Secondo una diversa chiave di lettura, che fa perno sulla valenza “sostanziale” principio di autonomia della responsabilità dell'ente di cui all'art. 8 d. lgs. n. 231/2001, il disvalore dell'illecito *ex crimine* deve considerarsi altro rispetto a quello insito nella fattispecie incriminatrice di base: il reato rimane un fatto delle persone fisiche, mentre ciò che si esige dalle imprese, chiamate a svolgere il ruolo di vere e proprie “sentinelle della legalità”, è «*produrre prevenzione, regole cautelari e modelli di organizzazione della sicurezza*»[27].

Venendo, quindi, al principio di *ne bis in idem*, va ricordato – in estrema sintesi – che la nota sentenza della Corte di Strasburgo nel caso *A. e B. c. Norvegia* ha notevolmente ridimensionato la più rigida interpretazione dalla stessa offerta nella precedente pronuncia *Grande Stevens c. Italia*, tramutando il *ne bis in idem* convenzionale da principio eminentemente processuale (inderogabile ed automatico) a garanzia di tipo sostanziale, secondo criteri applicativi più flessibili e più prossimi a quelli elaborati dalla Corte di giustizia[28].

Ebbene, circa la compatibilità del doppio binario sanzionatori, predisposto nei confronti degli enti collettivi in materia tributaria, con criteri elaborati dalle due Corti europee, può anzitutto osservarsi come rispetto ai due tipi di illecito, quello amministrativo *tout court* e quello (formalmente) amministrativo dipendente da reato, siano entrambi riconducibili alla nozione di *matière penale*[29], il che costituisce – come noto – un presupposto fondamentale di operatività del principio in parola.

Ciò posto, la prospettiva qui prescelta impone di confrontarsi *in primis* con il parametro di giudizio (processuale), elaborato dalle Corti europee, dello scopo dei procedimenti, al quale fa da contraltare quello (sostanziale) della finalità delle due sanzioni. Su questo terreno, il doppio binario non pare generare frizioni in quanto mentre il procedimento amministrativo è preordinato a verificare il mancato assolvimento dell'obbligazione tributaria, quello *de societate* è volto all'accertamento – tra l'altro – della “colpa di organizzazione” ai sensi degli artt. 6 e 7 d. lgs. n. 231/2001. Ragionando secondo i criteri che tradizionalmente valgono in materia di concorso apparente di norme, posta l'assenza di un rapporto di *genus ad speciem* e anche ammettendo che vi sia assorbimento tra l'illecito amministrativo e il delitto tributario presupposto, rispetto al soggetto corporativo si avrebbe comunque a che fare con due fattispecie punitive poste a salvaguardia di oggettività giuridiche distinte.

In questa prospettiva, in dottrina si è persino posto l'interrogativo se ci si trovi al cospetto di una “medesimezza fattuale” in quanto «[m]entre l'illecito amministrativo, ai sensi del d. lgs. 471/1997, è interamente legato ad un obiettivo riscossivo (alla stregua di un mero disvalore di evento)», quello corporativo «risulterebbe munito di un disvalore di condotta aggiuntivo rispetto a quello di evento»^[30].

Ad ogni modo, al di là della problematizzazione in termini di *idem factum*, non vi è dubbio che il doppio binario sanzionatorio qui considerato risulti di problematica compatibilità con un altro fondamentale parametro di giudizio, attinente all'accezione sostanziale del principio in esame, ossia quello proporzionalità del trattamento sanzionatorio complessivamente considerato, che acquisisce un autonomo rilievo (al di là della previsione di cui all'art. 52, paragrafo 1 Cdfue) nella citata giurisprudenza delle Corti europee. Come da più parti segnalato, infatti, non solo mancano meccanismi di scomputo della sanzione amministrativa da quella pecuniaria di cui all'art. 25-*quinquiesdecies* d. lgs. n. 231/2001^[31], ma l'ente, già passibile di confisca diretta del “risparmio fiscale”, viene oggi sottoposto alla sanzione pecuniaria e alla confisca-sanzione di cui al citato art. 19 del decreto medesimo.

Del resto, anche nella relazione alla prima novellazione redatta dall'Ufficio del Massimario della Cassazione si afferma in modo senz'altro significativo, anche nell'ottica di eventuali questioni di costituzionalità, rinvii pregiudiziali ovvero disapplicazioni da parte del giudice interno, che «potrebbe rendersi necessario valutare di dare maggiore rilievo ai meccanismi di coordinamento tra l'attuale sistema sanzionatorio amministrativo tributario e la disciplina della responsabilità amministrativa degli enti anche al fine di evitare un eccesso della risposta sanzionatoria in contrapposizione all'esigenza di promuovere un apparato di tutela che appaia legittimo e giusto»^[32].

Se poi si dovesse accedere a quell'indirizzo giurisprudenziale, assai criticabile e per vero minoritario, secondo il quale la nozione di “profitto” oggetto di confisca, in relazione ai reati tributari, ricomprende non solo l'ammontare dell'imposta evasa, ma anche gli interessi e sanzioni dovute in seguito all'accertamento del

debito tributario[33], l'aggravio delle conseguenze (sanzionatorie e non) derivanti all'ente dall'attività illecita diverrebbe ulteriormente sproporzionato.

5. Le vicende della punibilità della persona fisica e il principio di autonomia della responsabilità degli enti: un'irragionevolezza delle ipotesi di decumulo unilaterale in danno della *societas*?

Come si è già avuto modo di osservare, anche sul piano dei rapporti tra, da un lato, le vicende della punibilità della persona fisica e, dall'altro, la responsabilità della *societas*, occorre muovere dalle diverse letture del "sistema 231" sopra richiamate.

Infatti, tra i corollari che discendono dalla tesi della fattispecie plurisoggettiva di parte generale, tipizzante una nuova ipotesi di concorso necessario di persona fisica e giuridica nel reato, vi sarebbe l'applicabilità dell'art. 119 c.p., a mente del quale le circostanze oggettive che escludono la pena operano per tutti coloro che sono concorsi nel reato.

Viceversa, dalla prospettiva del cumulo delle responsabilità, occorre distinguere l'offesa arrecata al bene giuridico tutelato da uno dei reati presupposto di cui alla Sezione III del Capo I del d. lgs. n. 231/2001 dall'interesse sotteso all'intera disciplina di riferimento, vale a dire quello a che l'ente si doti di una autoregolamentazione interna atta a ridurre il rischio di commissione di attività illecite secondo i parametri fondamentali della ragionevolezza e della proporzione[34].

Come si è accennato a proposito del *ne bis in idem*, il sistema di responsabilità *ex crimine* delle persone giuridiche risponde ad uno scopo ben preciso, che vale a contraddistinguerlo – per ciò che qui interessa – rispetto sia ai delitti di cui al d. lgs. n. 74/2000 sia agli illeciti amministrativi tributari: tale scopo si identifica – appunto – con la funzione, che l'ordinamento affida agli enti collettivi, di prevenire i reati al loro interno[35]. Al riguardo, due disposizioni del "sistema 231" risultano particolarmente significative, l'una riguardante i profili sostanziali e l'altra quelli processuali della responsabilità dell'ente.

Per un verso, si può richiamare la disciplina "speciale" del recesso attivo della *societas*: a mente dell'art. 26, comma 2 d. lgs. n. 231/2001, l'ente «non risponde quando volontariamente impedisce il compimento dell'azione o la realizzazione dell'evento». Si è al cospetto di una "causa di esclusione della punibilità dell'ente" (ovvero di un decumulo unilaterale a suo favore), intimamente collegata – come si afferma nella Relazione illustrativa – «alla filosofia preventiva che percorre trasversalmente l'intero decreto», in quanto «l'ente che volontariamente impedisce l'azione o la realizzazione dell'evento compie una inequivocabile scelta di campi in favore della legalità, disinnescando la fonte di rischio o comunque impedendo che la

stessa sprigioni definitivamente i suoi effetti dannosi»[\[36\]](#)

Per altro verso, guardando al procedimento *de societate*, la contestazione rivolta all'ente deve contenere, oltre all'«indicazione del reato da cui l'illecito dipende», anche «l'enunciazione, in forma chiara e precisa, del fatto che può comportare l'applicazione delle sanzioni amministrative» (dell'art. 59, comma 2, d. lgs. n. 231/2001)[\[37\]](#).

In altri termini, all'assenza di un *idem factum* fa da contraltare la dissociazione tra le vicende punitive/premiali della persona fisica e quelle del soggetto corporativo[\[38\]](#).

Guardando più d'appresso alla materia oggetto di attenzione, nell'attuale assetto normativo per i delitti di omesso versamento di ritenute dovute o certificate, di omesso versamento di IVA e di indebita compensazione con crediti non spettanti (di cui, rispettivamente, agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, comma 1, d. lgs. n. 74/2000), il contribuente persona fisica non incorre nella sanzione qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, abbia estinto il debito tributario (sanzioni amministrative ed interessi compresi) mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito di speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie nonché del ravvedimento operoso (art. 13, comma 1, d. cit.).

Viceversa, per i reati di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti, di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione (artt. da 2 a 5 d. lgs. n. 74/2000), il "premio" viene accordato solo allorché intervenga l'integrale pagamento, «a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione di quella relativa al periodo di imposta successivo», sempreché l'autore del reato non abbia avuto, nel frattempo, formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o comunque dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali (art. 13, comma 2, d. cit.).

Com'è agevole avvedersi, il legislatore, oltre a differenziare le vicende della punibilità a seconda del disvalore di condotta, ha ritenuto prevalente, nel bilanciamento di interessi in gioco, la reintegrazione *post factum* del bene giuridico tutelato dalle norme rispetto alle quali operano le ipotesi premiali in esame, ossia l'interesse alla percezione dei tributi, delineando così un sistema «premiale/riscossivo»[\[39\]](#).

In tutti i casi sopra indicati, nei quali la legge accorda la non punibilità, residua comunque la responsabilità dell'ente collettivo, proprio in virtù del richiamato principio di autonomia di cui all'art. 8 d. lgs. n. 231/2001.

Al riguardo, in dottrina si è parlato di «evidente contraddizione nell'apparato penale tributario» in quanto lo stesso determinerebbe «un evidente conflitto di interessi tra autore del reato ed ente collettivo, che, oltre a rappresentare di per sé una contropinta alla condotta riparatoria del primo, potrà indurre l'ente a non rendersi disponibile al pagamento»[\[40\]](#). In effetti, sono senz'altro condivisibili le preoccupazioni derivanti dai

molti problemi che un siffatto assetto normativo pone: nel caso in cui, ad esempio, la persona fisica provvede al pagamento dell'imposta, si pone l'interrogativo di stabilire se e, in caso affermativo, in quale modo la *societas* possa comunque beneficiare della mitigazione del trattamento sanzionatorio di cui agli artt. 12 e 17 del decreto. Senza contare che, nella prassi, è spesso la stessa impresa ad attivarsi direttamente in tal senso, rischiando però così – oggi – di “autodenunciare” il proprio illecito *ex crimine*^[41].

Per questa via, si prospettano diverse soluzioni: un'interpretazione restrittiva dell'art. 8 d. lgs. n. 231/2001, che fa leva sull'impossibilità di ricomprendere le c.d. cause di non punibilità in senso stretto (ossia quegli istituti di diritto penale sostanziale che escludono la punibilità “in astratto” di un fatto tipico, antiggiuridico e colpevole, ma che non importano l'estinzione del reato) nell'ambito dei casi di responsabilità autonoma delimitati dalla lettera della disposizione *de qua*^[42]; prospettare una questione di legittimità costituzionale dell'art. 13 d. lgs. n. 74/2000, nella parte in cui non è applicabile alla *societas*, per contrasto con il principio di uguaglianza-ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost.^[43]; ancora, ricorrere – come si è accennato – all'art. 119 c.p., mediante la valorizzazione della la citata lettura del sistema di responsabilità dell'ente come fattispecie plurisoggettiva di parte generale, tipizzante un concorso necessario tra persona fisica e giuridica^[44].

Tuttavia, dalla prospettiva del *cumulo* di responsabilità, la segnalata irragionevolezza della scelta del legislatore riguarda non tanto l'assenza di un automatismo tra non punibilità della persona fisica e (ir)responsabilità della *societas*, quanto piuttosto – come pure si è condivisibilmente osservato – dal fatto che «rispetto alle persone fisiche, si prevede un diritto penale premiale/riscossivo, un diritto penale, cioè, che minaccia la pena ma tende a recuperare il gettito tributario attraverso la previsione di una causa di non punibilità sopravvenuta consistente nel pagamento degli importi dovuti [...] Dall'altro lato, rispetto agli enti collettivi, si prevede un diritto penale che [...] soltanto in parte è premiale/riscossivo, mentre per altra parte giunge comunque a punire l'ente nonostante le controazioni compensative»^[45]. Si tratta di due piani certamente contigui, ma comunque distinti.

Con minore approssimazione, si è detto che vi è un interesse specifico sotteso all'illecito *ex crimine*, sicché la condotta reintegratoria del bene giuridico dalla reato presupposto non è tale da compensare il disvalore del fatto addebitato all'ente, ossia la mancata organizzazione “virtuosa” dell'ente. Di modo che, in caso di riparazione del reato, la *societas* potrebbe andare esente da responsabilità solo allorquando la stessa provveda all'adozione di un modello organizzativo *post factum* ovvero all'implementazione di quello già esistente (e risultato inidoneo).

Sul punto, si è peraltro obiettato che l'eventuale riorganizzazione aziendale in chiave prevenzionistica, posta in essere *volontariamente* dal soggetto metaindividuale dopo la commissione del delitto, rappresenterebbe una sorta di rieducazione “imposta” dallo Stato nonostante la soddisfazione delle sue pretese punitive intervenuta con il pagamento dell'imposta non versata. In questo senso, si osserva infatti che «se è vero che,

a differenza di quanto accade per l'uomo, la personalità dell'ente consistente nell'organizzazione è nella sostanza conoscibile, potendosi attivare meccanismi premiali connessi ad una riorganizzazione nel senso della legalità, tuttavia ciò non può tradursi in un abuso che si avrebbe nel momento in cui lo Stato si ingerisce nella personalità dell'ente nonostante manchino le ragioni per punirlo»[\[46\]](#).

Il tema, in effetti, è alquanto scivoloso, anche in ragione delle difficoltà che si riscontrano nell'ipotizzare una funzione di prevenzione speciale (e anche di colpevolezza) della *societas* in senso diverso da quello normativo.

Ad ogni modo, muovendo dal presupposto (comune alle due impostazioni qui a confronto) secondo il quale sarebbe errato affidare alle fattispecie premiali anche scopi di specialprevenzione, dal momento che, in assenza di pena, la loro funzione si esplica più propriamente sul piano dell'oggettività del fatto e del bene giuridico tutelato, ciò che interessa qui evidenziare è che l'adozione di un modello *post factum*, ovvero l'implementazione di quello adottato *ante factum* e poi risultato inidoneo, ben potrebbe rilevare come condotta riparatoria capace di incidere non solo sul *quantum*, ma più radicalmente sull'*an* della sanzione punitiva, attesa appunto la reintegrazione dell'interesse sotteso alla disciplina di riferimento[\[47\]](#).

Trattasi, come certamente il lettore si avvede, di questioni di portata più generale rispetto alle riforme di settore in commento le quali pongono, in sostanza, i medesimi dubbi interpretativi generati dalla previsione generale della non punibilità per la persona giuridica in caso di particolare tenuità de facto, ai sensi dell'art. 131-*bis* del codice penale[\[48\]](#).

6. Considerazioni conclusive "in prospettiva"

Rispetto alle criticità della disciplina sopra considerate, vale la pena fare un cursorio riferimento, nelle battute conclusive della presente riflessione, alle possibili soluzioni.

In primo luogo, con riguardo all'irragionevolezza dell'estensione della responsabilità degli enti ai reati tributari, sotto il profilo della sproporzione delle conseguenze derivanti dalla commissione dell'illecito a carico della *societas*, da più parti si auspica l'introduzione di una norma che – secondo le citate indicazioni della stessa Direttiva PIF – mitighino gli effetti del doppio binario sanzionatorio, simile a quella prevista in materia di abusi di mercato dall'art. 187-*terdecies* d. lgs. n. 58/1998 (come sostituito, da ultimo, dall'art. 4, comma 17, d. lgs. 10 agosto 2018, n. 107)[\[49\]](#).

Al riguardo, può incidentalmente osservarsi come la proporzionalità sia stata di recente valorizzata anche dalla giurisprudenza della Corte costituzionale quale autonoma proiezione dell'art. 42 Cost. (e, potrebbe aggiungersi, dell'art. 41 Cost.) rispetto alle sanzioni amministrative aventi contenuto patrimoniale (ovvero

interdittivo), al di là dell'individuazione di un *tertium comparationis* che evidenzia una disparità di trattamento^[50].

In secondo luogo, con riferimento alle ipotesi di decumulo unilaterale in favore della persona fisica, l'irragionevolezza del sistema risulta derivare, nella chiave di lettura qui proposta, non tanto dalla mancata previsione di un automatismo tra non punibilità dell'autore del reato e esonero della responsabilità della *societas*, quanto piuttosto nell'assenza di una fattispecie premiale all'interno del d. lgs. n. 231/2001 la quale, piuttosto che incidere solo sul *quantum* della sanzione pecuniaria o sulla possibilità o meno di irrogare sanzioni interdittive, accordi più radicalmente la non "sanzionabilità" del soggetto corporativo nel caso in cui lo stesso, a seguito della commissione di un reato al suo interno, non solo abbia riparato quest'ultimo, ma abbia altresì rimediato alla lacuna organizzativa che lo ha determinato, adempiendo così, seppur *post factum*, al compito affidatogli dall'ordinamento^[51]. In effetti, la premialità dovrebbe guardare *in primis* proprio al soggetto corporativo, piuttosto che all'agente di reato, in quanto il primo, oltre ad essere il "beneficiario" dell'evasione fiscale (come tale, peraltro, attinto da confisca diretta, secondo quanto affermato dalla Sezioni Unite sopra richiamate), è quasi sempre l'unico in grado di fatto di attivarsi per soddisfare le pretese dell'Erario

Più in dettaglio, rispetto al soggetto metaindividuale, le ricordate difficoltà che si riscontrano nell'ipotizzare una funzione di prevenzione speciale (e anche di colpevolezza) in senso diverso da quello normativo portano a ritenere che la condotta riparatoria, se posta in essere volontariamente dall'ente dopo la commissione del reato presupposto, ben possa determinare una ritrazione della potestà punitiva in ragione del venir meno di un suo bisogno.

In quest'ottica, la particolare adattabilità della premialità rispetto al sistema punitivo riservato agli enti risiede, da un lato, nel fatto che «[l]a responsabilità dei soggetti metaindividuali è orientata alla prevenzione, segnatamente alla *compliance* a carattere cautelativo e - *ex post* - riparatoria»^[52]; dall'altro (e di riflesso), nella natura restaurabile del bene giuridico di riferimento.

In altri termini, in un sistema che non solo guarda all'*ante factum*, ma che "scommette" anche sul *post factum*, l'assenza di una causa di "non sanzionabilità" dell'ente derivante da condotte reintegratorie risulta in definitiva disfunzionale rispetto alla stessa logica del sistema positivo, che si rivela marcatamente negoziale, imperniata com'è non sul binomio obbligo-sanzione, bensì su quello onere-benefici^[53].

^[1] Secondo il *Considerando* n. 4 della Direttiva PIF, oggetto della stessa è costituito "in particolare" da «la frode carosello, la frode dell'IVA dell'operatore inadempiente e la frode dell'IVA commessa nell'ambito di un'organizzazione criminale».

^[2] Tra i primi commenti critici alla novella di cui al d.l. n. 124/2019, conv. mod. l. n. 157/2019, si segnala R.

Bartoli, *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, in *Sist. pen.*, 3/2020, 219 ss., che la etichetta come «riforma "settoriale scardinante il sistema"» (ivi, 221). Sul maggior rigore delle scelte del legislatore interno, si veda anche C. Santoriello, *Alcune riflessioni sui profili più problematici della riforma dei reati tributari*, in *Rivista231*, rivista online, luglio 2020.

[3] Cass., Sez. Un., sent. 30 gennaio 2014 ud. (dep. 5 marzo 2014), n. 10561 (*Gubert*). In dottrina, tra coloro che si sono espressi in senso favorevole all'inserimento dei delitti tributari tra i reati presupposto della responsabilità degli enti, si vedano F. Mucciarelli, C.E. Paliero, *Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche*, in *Dir. pen. cont.*, rivista online, 20 aprile 2015; P. Sorbello, *Evasione fiscale e politica criminale: considerazioni sull'inopportunità sistematica della mancata corresponsabilizzazione degli enti nei reati tributari*, ne *L'Ind. pen.*, 1/2011, 167 ss.

[4] Sulla configurabilità del concorso tra frode fiscale e truffa ai danni dello Stato, si cfr. ad esempio Cass., Sez. V, sent. 23 gennaio 2007 ud. (dep. 16 febbraio 2007), n. 6825, secondo la quale, oltre alla diversità dei beni giuridici tutelati, occorre tener conto, da un lato, «dell'elemento obiettivo della "induzione in errore" e delle condotte ad essa eventualmente rapportabili, necessario nella condotta di truffa ed irrilevante in quello di frode fiscale» e, dall'altro, del «dolo che, nel reato tributario è configurato nella forma del "dopo specifico" di evasione in quello di truffa nella forma della consapevolezza e volontà dell'ingiusto profitto patrimoniale effettivamente conseguito». Viceversa, secondo le Sezioni Unite, tra i reati in questione vi è un rapporto di specialità e, quindi, non è ammissibile il concorso delle medesime (Cass., Sez. Un., sent. 28 ottobre 2010 ud., dep. 19 gennaio 2011, n. 1235).

[5] Si cfr., ad esempio, Trib. Nocera Inferiore, Sez. G.i.p., ord. 14 ottobre 2011, che aveva disposto in sede cautelare la nomina di un commissario giudiziale e il sequestro delle quote sociali o azioni e dei beni mobili o immobili intestati a due società il cui amministratore di fatto era stato accusato di associazione per delinquere, anche transnazionale, finalizzata all'importazione di prodotti petroliferi in violazione delle norme tributarie italiane (precedente citato da T. Guerini, sub *art. 24-ter (Delitti di criminalità organizzata)*, in *Aa. Vv., Codice penale d'impresa*, a cura di A. Lanzi, G. Insolera, Dike, 2015, 797.

[6] Così, da ultimo, Cass., Sez. III, sent. 29 novembre 2019 ud. (dep. 4 marzo 2020), n. 8785; in senso conforme, si veda già Cass., Sez. VI, sent. 20 dicembre 2013 ud. (dep. 24 gennaio 2014), n. 3635.

[7] Si. cfr., ad esempio, Trib. Milano, Sez. XII Pen. in funzione di giudice del Riesame, ord. 3 maggio 2018, consultabile sul sito internet www.rivista231.it.

[8] A. Lanzi, P. Aldrovandi, *Diritto penale tributario*, III ed., Wolters Kluwer, 2020, 307.

[9] Cass., Sez. Un., sent. 30 gennaio 2014 ud. (dep. 5 marzo 2014), n. 10561; conf. Cass., Sez. Un., sent. 26 giugno 2015, n. 31617. Per un commento sul punto, si rinvia tra molti a F. Mucciarelli, C.E. Paliero, *Le Sezioni*

Unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche, cit.

[10] Cass., Sez. Un., sent. 26 giugno 2015 ud. (dep. 21 luglio 2015), n. 31617. La rigidità dell'orientamento appena illustrato è stata in parte mitigata dalla recente giurisprudenza di legittimità secondo la quale, invero, deve ritenersi preclusa la confisca diretta delle somme depositate sul conto corrente bancario del reo ogniqualvolta venga fornita la prova che le stesse non derivino dal reato; sicché – come è stato espressamente affermato – «il tema si sposta sul terreno della prova posto che il [...] ricorrente ha l'onere di allegare circostanze da cui desumere che l'accrescimento del conto è frutto di rimesse successive alla commissione del reato e con questo non collegabili» (così *ex multis* Cass., Sez. III, sent. 12 luglio 2018 ud., dep. 24 settembre 2018, n. 41104).

[11] Indicazione che, del resto, è contenuta anche nella *Relazione su novità normativa – La legge 19 dicembre 2019, n. 157 di conversione del decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124, "Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili": Profili penalistici*, Rel. 3/20, Corte di Cassazione, Ufficio del Massimario e del Ruolo, Servizio Penale, 9 gennaio 2020, laddove si legge che «a seguito della riforma in esame, le persone giuridiche che adottano un modello organizzativo ai sensi del d. lgs. n. 231 del 2001 devono aggiornarne i contenuti, al fine di implementare efficaci sistemi di gestione del rischio fiscale» (disponibile all'URL <https://www.giurisprudenzapenale.com/wp-content/uploads/2020/01/Rel0320.pdf>, 31). Per una più approfondita disamina di questi aspetti, si rinvia a F. Piergallini, *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente*, in *Sist. pen*, rivista online, giugno 2020, 5 ss.

[12] Nel senso che, anche prima delle riforme in commento, il sistema «induceva l'ente a predisporre modelli volti ad ostacolare la commissione dello stesso reato tributario al fine di ostacolare la realizzazione del reato per il quale l'ente poteva essere punito», si veda R. Bartoli, *Responsabilità degli enti e reati tributari*, cit., 223.

[13] Con riguardo alla disposizione richiamata, si osserva appunto che «il legislatore aveva comunque mostrato di farsi carico del problema "fiscale"»: F. Piergallini, *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente*, cit., 3.

[14] Chiarimenti su questo sistema sono contenuti nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 38/E del 16 settembre 2018, che richiama il *Tax Control Framework* elaborato dall'Ocse nel suo report del 2016 (consultabile all'URL https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/298102/Circolare+n.+38E+del+16+settembre+2016_Circolare+n.+38_E+del+16+settembre+2016.pdf/47d08c8c-b457-e276-3864-a27241ab9309).

[15] R. Bartoli, *Responsabilità degli enti e reati tributari*, cit., 224. Al riguardo, si segnala che, secondo la circolare della Guardia di Finanza prot. 216816/2020 del 1° settembre 2020, la predisposizione di un sistema di prevenzione del rischio fiscale, necessario per accedere al regime di adempimento cooperativo di cui al

citato d. lgs. n. 128/2015, non ha valenza esimente ai sensi dell'art. 6 d. lgs. 231/2001 (reperibile su www.rivista231.it).

[16] Consultabile all'URL <https://www.bancaditalia.it/compiti/vigilanza/normativa/archivio-norme/circolari/c285/aggiornamenti/Circ-285-Rist-int-34-agg.pdf> (Parte Prima, IV, 3.22).

[17] Va ricordato che il testo originario del d.l. n. 124/2019 prevedeva, quale unico reato presupposto, il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 d. lgs. n. 74/2000); tuttavia, in sede di conversione in legge, il novero dei delitti tributari inseriti nel d. lgs. n. 231/2001 è stato ampliato. Per una disamina delle novità introdotte dal d.l. n. 124/2019, si rinvia anche a C. Larinni, *La recente riforma in materia tributaria (d.l. n. 124/2019), tra disciplina penale e responsabilità degli enti*, in *disCrimen*, 7 gennaio 2020, 9 ss.

[18] Sul tema, particolarmente ampio e complesso, sia consentito in rinvio sempre a A. Lanzi, P. Aldrovandi, *Diritto penale tributario*, cit., 309 ss.

[19] Sulle incongruenze della prima novellazione, rispetto agli obiettivi di tutela imposti dalla Direttiva PIF, si rinvia a A.M. Dell'Osso, *Corsi e ricorsi nel diritto penal-tributario: spunti (critici) sul c.d. decreto fiscale*, in *Dir. pen. proc.*, 3/2020, 327 ss.

[20] Cass., Sez. Un., sent. 27 marzo 2008 ud. (dep. 2 luglio 2008), n. 26654. Per un commento, si rinvia tra gli altri a M. Panasiti, sub *Articolo 13 (Sanzioni interdittive)*, in Aa. Vv., *La responsabilità amministrativa delle società e degli enti, d. lgs. 8 giugno 2001, n. 231*, diretto da M. Levis, A. Perini, Zanichelli, 2014, 304 ss.; nella più recente manualistica, si veda A. Presutti, A. Bernasconi, *Manuale della responsabilità degli enti*, II ed., Giuffrè, 2018, 207.

[21] Come noto, il principio di *ne bis in idem* conosce due diverse declinazioni, una sostanziale e una processuale: mentre la seconda ha un riconoscimento normativo, nel nostro ordinamento, nell'art. 649 c.p.p., oltreché nell'art. 4, Prot. n. 7 Cedu e nell'art. 50 Cdfue; il primo, invece, è rimasto un canone esegetico, che trova espressione nei criteri della specialità e della consunzione o assorbimento. Tuttavia, nella giurisprudenza di legittimità e in quella Corti dei diritti, la demarcazione tra le due citate declinazioni presenta caratteri di porosità: sul punto, si veda A. Vallini, *Tracce di ne bis in idem sostanziale lungo i percorsi disegnati dalle Corti*, in *Dir. pen. proc.*, n. 4/2018, 525 ss. Segnala la commistione tra profili sostanziali e processuali del principio di *ne bis in idem*, osservando tuttavia come «i contenuti della garanzia nelle due prospettive sono talmente eterogenei da rendere inopportuna qualsiasi interferenza tra i medesimi», Fr. Mazzacuva, *Ne bis in idem e diritto penale dell'economia: profili sostanziali e processuali*, in *disCrimen*, rivista online, 3 agosto 2020, 4. Al riguardo, va osservato come non si possa dubitare della titolarità, in capo agli

enti, delle fondamentali prerogative consacrate dalla Cedu, atteso che in materia di *status* di vittima, lo stesso art. 34 della Convenzione stabilisce che la Corte può essere investita di un ricorso da parte di «una persona fisica, di un'organizzazione non governativa o di un gruppo di persone». Più diffusamente sul punto, sia consentito rinviare a Fe. Mazzacuva, *L'ente premiato. Il diritto punitivo nell'era delle negoziazioni: l'esperienza angloamericana e le prospettive di riforma*, Giappichelli, 2020, 103 ss., e alla giurisprudenza europea ivi citata.

[22] Considerando n. 17. Ancora, nel Considerando n. 28 si afferma ulteriormente che «la presente direttiva rispetta i diritti fondamentali e osserva i principi riconosciuti, in particolare, dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, segnatamente [...] i principi della legalità e della proporzionalità dei reati e delle pene e il principio del *ne bis in idem*».

[23] Corte GUE, sent. 20 marzo 2019, C-524/15, *Menci*, § 56.

[24] Il riferimento è alle note sentenze “gemelle” delle Sezioni Unite concernenti, in un caso, il delitto di cui all'art. 10-*bis* d. lgs. 74/2000 e, nell'altro, la fattispecie di cui al successivo art. 10-*ter*, secondo le quali il rapporto tra detti reati e l'illecito amministrativo contemplato dall'art. 13, comma 1 d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 andrebbe regolato non secondo il principio di specialità, bensì secondo quello di “progressione” (si cfr. Cass., Sez. Un., 28 marzo 2013 ud., dep. 12 settembre 2019, n. 37424 e n. 36425); in dottrina, per una critica a tale indirizzo interpretativo, si rimanda tra gli altri a A. Lanzi, P. Aldrovandi, *Diritto penale tributario*, cit., 155 ss.).

[25] Per una ricostruzione dell'illecito corporativo come «fattispecie plurisoggettiva di parte generale, tipizzante una nuova ipotesi di concorso (necessario) di persone fisiche e giuridiche», si veda C.E. Paliero, *La società punita: del come, del perché, e del per cosa*, relazione al convegno “Impresa e giustizia: tra passato e futuro” – XXV Convegno di studi Enrico de Nicola (Milano, 14 e 15 marzo 2008, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2008, 1535 ss.; sulle “forzature” insite in tale impostazione, che ha avuto seguito anche nella giurisprudenza di legittimità (si cfr. Cass., Sez. Un., sent. 27 marzo 2008 ud., dep. 2 luglio 2008, n. 26654, secondo la quale vi è «una convergenza di responsabilità, nel senso che il fatto della persona fisica, cui è riconnessa la responsabilità anche della persona giuridica, deve essere considerato ‘fatto’ di entrambe, per entrambe antiggiuridico e colpevole, con l'effetto che l'assoggettamento a sanzione sia della persona fisica che di quella giuridica si inquadra nel paradigma penalistico della responsabilità concorsuale»), si rimanda – tra i più recenti contributi – a L. de Martino, *La colpa di organizzazione nel prisma del diritto penale liberale*, in *disCrimen*, rivista online, 30 marzo 2020, 2 ss.; E. Greco, *L'illecito dell'ente dipendente da reato. Analisi strutturale del tipo*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2019, 2101 ss.

[26] C.E. Paliero, *op. loc. ultt. citt.*

[27] M. Donini, *Compliance, negozialità e riparazione dell'offesa nei reati economici. Il delitto riparato oltre la*

restorative justice, in Aa. Vv., *Criminalità d'impresa e giustizia negoziata: esperienze a confronto*, collana dei convegni di studio "Enrico de Nicola", *Problemi attuali di diritto e procedura penale* (organizzati dal Centro nazionale di prevenzione e difesa sociale), a cura di C. Beria di Argentine, Giuffrè, 2017, 582-583.

[28] Corte Edu, *A. e B. c. Norvegia*, sent. 15 novembre 2016, consultabile in lingua italiana all'URL http://www.giustizia.it/giustizia/it/mg_1_20.wp. Si cfr., al riguardo, anche C. cost., sent. n. 43 del 2018, secondo la quale, a seguito della sentenza emessa dalla Corte europea nella vicenda *A. e B. c. Norvegia* il «ne bis in idem convenzionale cessa di agire quale regola inderogabile conseguente alla sola presa d'atto circa la definitività del primo procedimento, ma viene subordinato ad un apprezzamento proprio della discrezionalità giudiziaria in ordine al nesso che lega i procedimenti, perché in presenza di una "close connection" è permesso proseguire nel nuovo giudizio ad onta della definizione dell'altro. Inoltre, neppure si può continuare a sostenere che il divieto di bis in idem convenzionale ha carattere esclusivamente processuale, giacché criterio eminente per affermare o negare il legame materiale è proprio quello relativo all'entità della sanzione complessivamente irrogata» (in senso analogo, si veda più di recente C. cost., sent. n. 222 del 2019). Più in dettaglio, la Corte di Strasburgo, nella citata pronuncia sul caso *A. e B. c. Norvegia*, ha formulato il principio secondo il quale il *ne bis in idem* non opera quando i procedimenti sono avvinti da un legame materiale e temporale sufficientemente stretto («*sufficiently closely connected in substance and in time*»); come si precisa al § 132 della sentenza, è necessario verificare: se i procedimenti abbiano scopi diversi ed assumano ad oggetto (non solo in astratto ma pure in concreto) aspetti differenti della stessa condotta antisociale; se la duplicità dei procedimenti sia un effetto prevedibile della condotta; se i due giudizi siano condotti in modo da evitare per quanto possibile ogni duplicazione nella raccolta e nella valutazione della prova e, infine, la proporzionalità del trattamento sanzionatorio complessivamente considerato. Tale orientamento, come noto, supera quello precedentemente espresso dai giudici di Strasburgo nella pronuncia *Grande Stevens c. Italia*, 4 marzo 2014 in materia di illeciti di manipolazione del mercato, alla stregua del quale, ai fini della individuazione dello spettro operativo del divieto in parola, si richiedeva il ricorrere di due condizioni: da un lato, la qualificabilità come "punitivo" dell'illecito formalmente amministrativo; dall'altro, l'identità da un punto di vista sostanziale, dei fatti per i quali si era già proceduto in sede diversa da quella penale. In argomento, si rimanda a F. Viganò, *La Grande Camera della Corte di Strasburgo su ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio*, in *Dir. pen. cont.*, rivista online, 18 novembre 2016; nella letteratura processualistica sul punto, si veda R.A. Ruggiero, *Scelte discrezionali del pubblico ministero e ruolo dei modelli organizzativi nell'azione contro gli enti*, Giappichelli, 2018, 28 ss. Del resto, anche la giurisprudenza della Corte di Lussemburgo si assesta su parametri sostanzialmente assimilabili a quelli testé indicati. Infatti, nell'ambito del diritto dell'Unione, è possibile che l'ordinamento interno sottoponga ad una duplice sanzione una medesima condotta illecita, purché le misure irrogate siano finalizzate ad un obiettivo di interesse generale tale da giustificare il cumulo; le stesse siano previste da regole chiare e precise, tali da

rendere prevedibile il ricorso ad un sistema di doppio binario sanzionatorio; sia garantito un coordinamento fra i due procedimenti relativi all'*idem factum* e, infine, sia rispettato il principio di proporzionalità (si cfr. Corte GUE, 26 febbraio 2013, C-617/10, *Aklagaren/Hans Akerberg Fransson*, cit., §§ 32 ss.; Corte GUE, 20 marzo 2019, C-524/15, *Menci*, §§ 17 ss.; Corte GUE, C-537/16, *Garlsson Real Estate SA e a. c. Commissione Nazionale per la Società e la Borsa*, §§ 21 ss.; Corte GUE, 20 marzo 2018, cause riunite C-596/16 e C-597/16 *Di Puma e Zecca c. Commissione Nazionale per la Società e la Borsa*, §§ 24 ss.). Sul punto, si rimanda più diffusamente, tra gli altri contributi, a G. Angiolini, *Una questione ancora irrisolta: il ne bis in idem "europeo" e l'Italia*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2018, 2109 ss.; A. Galluccio, *La Grande Sezione della Corte di giustizia si pronuncia sulle attese questioni pregiudiziali in materia di bis in idem*, in *Dir. pen. cont.*, 3/2018, 286 ss.; D. Labianca, *Il ne bis in idem rivisitato: appunti sulla svolta "proporzionalista" della Corte di Giustizia dell'Unione Europea*, in *Aa. Vv., Diritto penale dell'economia*, diretto da A. Cadoppi, S. Canestrari, A. Manna, M. Papa, cit., 1901 ss.; Fr. Mazzacuva, *Ne bis in idem e diritto penale dell'economia: profili sostanziali e processuali*, cit.; B. Nascimbene, *Il divieto di bis in idem nella elaborazione della Corte di giustizia dell'Unione europea*, in *Sist. pen.*, 4/2020, 95 ss.

[29] Circa la riconducibilità sia delle sanzioni tributarie sia di quelle *ex d. lgs. n. 231/2001* alla c.d. *matière pénale*, secondo i noti criteri "Engel" formulati dalla Corte di Strasburgo nella celebre sentenza [...], si veda – nella più recente manualistica di settore – A. Lanzi, P. Aldrovandi, *Diritto penale tributario*, cit., 304.

[30] F. Piergallini, *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente*, cit., 23-24.

[31] Su tale carenza, segnalata da più parti, si rinvia a A.M. Dell'Osso, *Corsi e ricorsi nel diritto penal-tributario*, cit., 331.

[32] *Relazione su novità normativa*, cit., 32.

[33] Così Cass., Sez. III, 11 febbraio 2015, n. 11497, che richiama sul punto Cass., Sez. III, 23 ottobre 2012, n. 45849, quest'ultima pronuncia relativa alle fattispecie di cui agli artt. 10-*bis* e 10-*ter* d. lgs. n. 74/2000. A ben vedere, le sanzioni amministrative non integrano un "profitto" del reato, bensì una sua conseguenza. L'errore nel quale incorrono le sentenze richiamate risulta evidente ove solo si consideri che l'indirizzo in parola è stato inaugurato da una sentenza che riguardava il reato di cui all'art. 11 d. lgs. cit., in materia di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, nel quale la condotta tipica è quella di compiere atti fraudolenti sui beni proprio o altrui per sottrarsi a procedure di riscossione coattiva in relazione a imposte, interessi o sanzioni (Cass., Sez. V, 10 novembre 2011, n. 1843): è dunque evidente che solo in tale ultimo caso il profitto può dirsi costituito dal *quantum* (imposta evasa, interessi e sanzioni) sottratto all'esecuzione erariale. Sul punto, si rinvia a A. Lanzi, P. Aldrovandi, *Diritto penale tributario*, cit., 276 ss.

[34] Sull'illecito amministrativo dipendente da reato come «fattispecie complessa», si vedano G. Cocco,

L'illecito degli enti dipendente da reato ed il ruolo dei modelli di prevenzione, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2004, 90 ss. e – da ultimo – G. Varraso, *Autonomia del sistema sanzionatorio a carico dell'ente nel d.lgs. 231/2001 e non punibilità del reato presupposto*, in *Resp. amm. soc. enti*, 2020, n. 1, 27. Nello stesso senso, si possono richiamare le Sezioni Unite nella nota sentenza relativa al caso ThyssenKrupp, secondo le quali – testualmente – «il legislatore, orientato dalla consapevolezza delle connotazioni criminologiche degli illeciti ispirati da organizzazioni complesse, ha inteso imporre a tali organismi l'obbligo di adottare le cautele necessarie a prevenire la commissione di alcuni reati, adottando iniziative di carattere organizzativo e gestionale. Tali accorgimenti vanno consacrati in un documento, un modello che individua i rischi e delinea le misure atte a contrastarli. Non aver ottemperato a tale obbligo fonda il rimprovero, la colpa d'organizzazione» (Cass., Sez. Un., sent. 24 aprile 2014 ud., dep. 18 settembre 2014, n. 38343). Sulla categoria della c.d. colpa di organizzazione, ricostruita in senso normativo-funzionalistica, V. Mongillo, *La responsabilità penale tra individuo ed ente collettivo*, Giappichelli, 2018, 433, secondo il quale trattasi di «categoria scevra da qualsiasi connotazione eticizzante [...] interamente orientata al *telos* delle sanzioni corporative, eminentemente preventivo» (*ivi*, 149); per questo, lo stesso Autore preferisce «alla nozione di colpevolezza quella – più funzionalistica – di “responsabilità”, in accezione dogmatico-sistemica e teleologica» (*ivi*, 433, corsivi nel testo).

[35] In questi termini, si veda anche A.M. Dell'Oso, *Corsi e ricorsi nel diritto penal-tributario*, cit., 329.

[36] *Relazione allo schema del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231*, documento qui consultato nella versione contenuta in Aa. Vv., *La responsabilità amministrativa delle società e degli enti, d. lgs. 8 giugno 2001, n. 231*, diretto da M. Levis, A. Perini, cit., 1374, che così prosegue: «[i]l bisogno di pena [...] nel caso del recesso attivo viene completamente meno».

[37] Evidenza tale duplicità, tra gli altri, G. Fiorelli, *La vocatio in iudicium dell'ente, tra istanze di semplificazione probatoria e forme di responsabilità “senza fatto”*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2018, 1267 e 1271; M. Ceresa Gastaldo, *Procedura penale delle società*, Giappichelli, 2017, 176; G. Fiorelli, *Il diritto alla contestazione dell'illecito dipendente da reato, tra istanze di semplificazione probatoria e forme di responsabilità “senza fatto”*, in Aa. Vv., *Diritti fondamentali e processo all'ente. L'accertamento della responsabilità d'impresa nella giustizia penale italiana e spagnola*, a cura di L. Lupária, L. Marafioti, G. Paolozzi, Giappichelli, 2018, 108. Per una più diffusa disamina della contestazione dell'illecito *ex crimine* ai sensi dell'art. 59 d. lgs. n. 231/2001, si rinvia a R.A. Ruggiero, *Scelte discrezionali del pubblico ministero e ruolo dei modelli organizzativi nell'azione contro gli enti*, cit., 59 ss.

[38] Nel senso che «non è insostenibile ritenere che nel d. lgs. 231/2001 sia già vigente [...] un principio di autonoma ‘punibilità’ dell'illecito dell'ente rispetto all'illecito individuale», si veda – tra i più recenti contributi – M. Mossa Verre, *Le cause di esclusione della punibilità nel sistema della responsabilità degli enti: il caso della*

particolare tenuità del fatto, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2020, 291. Una conferma al riguardo si può ricavare anche dalla *Relazione allo schema del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231*, cit., laddove si afferma che «le cause di estinzione della pena, al pari delle eventuali cause di non punibilità e, in generale, alle vicende che ineriscono a quest'ultima, non reagiscono in alcun modo sulla configurazione della responsabilità in capo all'ente [...] Si tratta infatti di due illeciti, quello penale della persona fisica e quello amministrativo della persona giuridica, concettualmente distinti» (1361).

[39] Di «diritto penale premiale/riscossivo» parla, da ultimo, R. Bartoli, *Responsabilità degli enti e reati tributari*, cit., 219. Perplessità rispetto alle descritte scelte premiali del legislatore sono espresse da F. Piergallini, *op. cit.*, 15, laddove si osserva che, a seguito dell'estensione della citata causa di non punibilità a fattispecie connotate da fraudolenta, «la controazione riparativa compensa sì il disvalore di evento, ma non assorbe del tutto la decettività della condotta».

[40] A. Lanzi, P. Aldrovandi, *Diritto penale tributario*, cit., 305-306.

[41] I profili critici, qui solo evocati, sono sviluppati da R.A. Ruggiero, *Scelte discrezionali del pubblico ministero e ruolo dei modelli organizzativi nell'azione contro gli enti*, cit., 144 ss.

[42] L'interpretazione restrittiva dell'art. 8 d. lgs. n. 231/2001 è illustrata e discussa, da ultimo, da M. Mossa Verre, *Le cause di esclusione della punibilità nel sistema della responsabilità degli enti*, cit., 284 ss.; la stessa fa capo, evidentemente, alla tradizionale distinzione tra punibilità in astratto e punibilità in concreto: sul punto, si veda per tutti G. Vassalli, *La potestà punitiva*, Utet, 1942, 379 ss.

[43] Così R. Bartoli, *op. cit.*, 220; considerazioni analoghe sono svolte da F. Piergallini, *op. cit.*, 16, laddove si osserva che «[s]e, infatti, tutte le cause di estinzione del reato possono essere considerate (negli effetti come) cause di non punibilità, non è necessariamente vero il contrario, di modo che l'estensione dell'art. 8 anche a quest'ultime costituirebbe un'ipotesi di analogia *in malam partem*».

[44] F. Piergallini, *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente*, cit., 18.

[45] R. Bartoli, *op. cit.*, 219.

[46] R. Bartoli, *Responsabilità degli enti e reati tributari*, cit., 227.

[47] In senso contrario, circa l'irragionevolezza della mancata estensione all'ente delle cause di non punibilità di cui all'art. 13 d. lgs. n. 74/2000, si veda ancora R. Bartoli, *op. cit.*, 227.

[48] Sul punto, si rimanda più diffusamente a R. Lottini, *La natura autonoma della responsabilità dell'ente*, in *Aa. Vv., Diritto penale dell'economia*, diretto da A. Cadoppi, S. Canestrari, A. Manna, M. Papa, cit., 2998 ss.; M.

Mossa Verre, *Le cause di esclusione della punibilità nel sistema della responsabilità degli enti*, cit., 280 ss.

[49] Così C. Santoriello, *op. cit.*; più di recente, si veda anche R. Bartoli, *Responsabilità degli enti e reati tributari*, cit., 220 ss., il quale – tra l'altro – prospetta l'illegittimità costituzionale dell'art. 187-terdecies d. lgs. 24 febbraio 1998, n. 58 nella parte in cui non è applicabile alla responsabilità degli enti.

[50] C. cost., sent. n. 112 del 2019, secondo la quale – testualmente – «non può dubitarsi che il principio di proporzionalità della sanzione rispetto alla gravità dell'illecito sia applicabile alla generalità delle sanzioni amministrative» (punto 8.2.2). Nel caso di specie, riguardante l'ipotesi di confisca prevista dall'art. 187-sexies d. lgs. n. 58/1998 in materia di abusi di mercato, il Giudice delle leggi individua il fondamento giuridico di operatività del principio di proporzionalità nel combinato disposto di cui agli artt. 3 e 43 della Costituzione. Al riguardo, mette conto segnalare come la libertà d'impresa sia espressamente indicata tra i diritti e principi fondamentali che la Direttiva PIF dichiara di rispettare (*Considerando* n. 28).

[51] Circa la proposta di un ripensamento della premialità nel sistema di cui al d. lgs. n. 231/2001, sia consentito rinviare a Fe. Mazzacuva, *L'ente premiato*, cit., *passim*, in particolare 294 ss.

[52] V. Mongillo, *La responsabilità penale tra individuo ed ente collettivo*, cit., *Premessa*, XVII; considerazioni analoghe sono espresse, con riferimento alla materia dei reati ambientali, da C. Piergallini, *Premialità e non punibilità nel sistema della responsabilità degli enti*, in *Dir. pen. proc.*, 4/2019, 546.

[53] Proprio in questa prospettiva, del resto, la dottrina considera i modelli organizzativi come una tra le tante «forme di premialità penalmente significative»: L. Eusebi, *Forme e problemi della premialità nel diritto penale*, in Aa. VV., *Ripensare la premialità. Le prospettive giuridiche, politiche e filosofiche della problematica*, atti del convegno nazionale di Teramo (8-10 maggio 1997), a cura di S. Armellini, A. Di Giandomenico, Giappichelli, 2002, 93 ss.