

UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI MODENA E REGGIO EMILIA

*Dipartimento di Giurisprudenza*

---

Corso di Laurea Magistrale in Giurisprudenza

Tesi di Laurea Magistrale in Diritto penale commerciale

**I REATI TRIBUTARI NEL D.LGS. 231/2001:**

**PROFILI CRITICI.**

**FRA NE BIS IN IDEM E NON PUNIBILITA' DELL'ENTE**

Relatore:

Prof. Luigi Foffani

Tesi di Laurea di:

Francesca Coluccia

---

Anno Accademico 2020-2021



## INDICE

<b>INTRODUZIONE</b> .....	7
<b>CAPITOLO I</b> .....	12
<b>EVOLUZIONE DEL RAPPORTO TRA REATI TRIBUTARI E RESPONSABILITA' AMMINISTRATIVA DELL'ENTE EX D. LGS. 231/2001</b> .....	12
<b>1. Premessa: Caratteristiche della responsabilità amministrativa dell'ente dipendente da reato ex D.Lgs. N. 231 del 2001</b> .....	13
1.1 Dibattito dottrinale sulla natura della responsabilità dell'ente .....	19
1.2 L'assenza dei <i>tax crimes</i> .....	23
1.3 Dibattito dottrinale sull'opportunità di inserimento dei reati tributari nel catalogo dei reati – presupposto da cui deriva la responsabilità amministrativa delle persone giuridiche.....	24
<b>2. Indirizzi giurisprudenziali di corresponsabilizzazione dell'ente</b> .....	26
2.1 Truffa aggravata ai danni dello Stato.....	27
2.3 Associazione per delinquere .....	29
2.3 Delitti di riciclaggio e autoriciclaggio .....	31
2.4 Intersezioni fra reati tributari e 231 in materia di confisca: l'evoluzione giurisprudenziale e la sentenza <i>Gubert</i> del 2015 .....	35
2.5 Il regime di adempimento collaborativo: il <i>Tax Control Framework</i> .....	40
<b>3. Gli interventi legislativi a livello nazionale ed europeo</b> .....	43
3.1 Il Progetto di riforma della Commissione Greco .....	45
3.2 La direttiva (UE) 2017/1371 del 5 luglio 2017; la protezione degli interessi finanziari UE mediante il diritto penale e il recepimento in Italia tramite la L. 117/2019.....	46
3.3 Il cd. decreto fiscale: una riforma a più <i>step</i> . Il d.D.L. 124/2019, la Legge di conversione 157/2019 e il D.Lgs. 75/2020 .....	50

<b>CAPITOLO II</b> .....	<b>58</b>
<b>IL DOPPIO BINARIO SANZIONATORIO DEL SISTEMA PENALE TRIBUTARIO ALLA LUCE DELLA “NUOVA” RESPONSABILITA’ DELL’ENTE IN RELAZIONE AI REATI TRIBUTARI</b> .....	<b>58</b>
<b>1. Il principio del ne bis in idem: lineamenti generali</b> .....	<b>58</b>
<b>2. La giurisprudenza delle Corti in materia di ne bis in idem: i presupposti</b>	
<b>66</b>	
2.1 <i>La matière pénale</i> .....	66
2.2 <i>L’idem factum</i> .....	73
2.3 <i>Il bis. Cambio di rotta della Corte EDU con il caso A e B c. Norvegia</i> .....	77
2.4 <i>Valorizzazione del criterio della proporzionalità del cumulo sanzionatorio: il caso Menci</i> .....	82
<b>3. Il sistema penale tributario italiano in relazione ai criteri del ne bis in idem convenzionale</b> .....	<b>86</b>
<b>4. L’intervento della riforma fiscale con la L. 157/2019 e la responsabilità amministrativa dell’ente ex D.Lgs. 231/2001 per i reati tributari</b> .....	<b>93</b>
4.1. <i>Il nuovo doppio binario sanzionatorio penale tributario dell’ente in relazione al ne bis in idem convenzionale</i> .....	97
<b>5. Il modello offerto dal settore degli abusi di mercato: l’art. 187 terdecies t.u.f.</b>	
.....	<b>103</b>
<b>CAPITOLO III</b> .....	<b>107</b>
<b>DIRITTO PENALE TRIBUTARIO DELLA PERSONA FISICA E 231. IL “BASTONE E LA CAROTA”</b> .....	<b>107</b>
<b>1. Carattere premiale-riscossivo del diritto penale tributario</b> .....	<b>107</b>
1.1 <i>La “carota” della non punibilità: l’art. 13 D.Lgs. n. 74/2000</i> .....	117

<b>2. La premialità della responsabilità da reato degli enti.....</b>	<b>121</b>
2.1 Il principio di autonomia della responsabilità degli enti ex art. 8 D.Lgs. 231 del 2001 .....	125
<b>3. L'introduzione della responsabilità dell'ente da reato tributario e la questione circa la mancata estensione della causa di esclusione della punibilità ex art. 13 D.Lgs. 231/2001 .....</b>	<b>128</b>
3.1 La "lotta contro l'art. 8": confronto con altri istituti premiali.....	133
3.2 prospettive <i>de iure condendo</i> .....	140
<b><i>CONCLUSIONI</i> .....</b>	<b>147</b>
<b><i>BIBLIOGRAFIA</i> .....</b>	<b>151</b>
<b><i>GIURISPRUDENZA</i>.....</b>	<b>164</b>



## INTRODUZIONE

L'elaborato si propone di analizzare i presupposti e le possibili conseguenze relativi all'inserimento di talune fattispecie penali tributarie nel catalogo dei reati imputabili agli enti ai sensi del D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231.

Dagli esordi della c.d. "disciplina 231" si è consumato un vivace dibattito circa l'opportunità di inserimento dei reati contenuti nel D.Lgs. 74/2000, «*Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*». Una parte della dottrina sosteneva che tale inserimento era necessario a causa della crescente incidenza dell'evasione fiscale nell'ordinamento italiano e constatava che le condotte relative a queste fattispecie di illecito si prestano ad essere particolarmente consone al contesto della criminalità di impresa.

A questa visione si contrapponeva una tesi contraria alla possibilità di estendere la responsabilità da reato degli enti anche ai reati tributari, e questo per due motivazioni: in primo luogo, per l'eccessiva risposta sanzionatoria che si sarebbe creata nei confronti dell'ente sommando la responsabilità ex D.Lgs. 231/2001, la sanzione prevista per la persona giuridica dalla normativa tributaria e in più la responsabilità penale della persona fisica; il secondo argomento si basava sulle caratteristiche dell'obbligo tributario, che in quanto proprio, personale e non delegabile, non sembrava compatibile col modello di direttive e regole di comportamento previsto dalla disciplina della colpa di organizzazione.

Questi dubbi vennero di fatto superati dalla giurisprudenza di legittimità, che adottò degli *escamotage* interpretativi per far sorgere una responsabilità "*simil 231*" dell'ente da reato tributario. Tali espedienti facevano leva, fra gli altri, sull'istituto della confisca e sulla configurabilità dei reati tributari come *reati-scopo* di altri reati-presupposto presenti nel D.Lgs. 231/2001.

Questa situazione è cambiata solo a seguito di spinte di natura sovranazionale e nello specifico della Direttiva UE 2017/1371, c.d. Direttiva PIF, a seguito della quale il legislatore nazionale ha dovuto inserire una forma di responsabilità da illecito tributario degli enti collettivi e lo ha fatto dapprima con il D.Lgs. 124/2019 e la relativa legge di conversione, L. n. 157/2019 (accompagnata dal suggestivo, quanto consueto *slogan* “manette agli evasori”); e in un secondo momento con il D.L. 75/2020.

Il presente contributo mira certamente a sottolineare l’opportunità e la coerenza di tale riforma con il contesto dottrinale e giurisprudenziale precedente, ma allo stesso tempo ad evidenziarne alcuni profili di problematicità.

La novella si viene ad intrecciare, in primo luogo, con le questioni relative al doppio binario sanzionatorio penale tributario, oggetto già nel diritto della persona fisica di molteplici discussioni circa la sua compatibilità con le indicazioni fornite dalla Corte Europea dei Diritti dell’Uomo nei *leading cases* che si sono succeduti negli anni. La trattazione prende le mosse dall’analisi dei casi che hanno delineato le caratteristiche proprie del principio del *ne bis in idem* convenzionale, sino ad arrivare a come questo viene declinato in relazione alla nuova responsabilità “penale” degli enti da reato tributario. L’obiettivo è quello di comprendere l’argomento in questione per tentare di accertare se ed in che misura esiste un’incompatibilità e, allo stesso tempo, come questa possa essere superata.

In secondo luogo, viene proposto un approfondimento dei caratteri specifici del settore penale tributario e di quelli della responsabilità amministrativa degli enti in relazione alla mancata estensione a questi ultimi della causa di non punibilità prevista dall’art. 13 D.Lgs. 74/2000. La scelta del legislatore, che nuovamente mira ad evitare interazioni tra meccanismi di non punibilità e la disciplina della responsabilità amministrativa degli enti, appare stridente con il contesto di riferimento, che si distingue, invece, per il suo carattere premiale e preventivo.

Per mettere in evidenza questa circostanza si è cercato *in primis* di individuare il ruolo della non punibilità all'interno della disciplina di cui al D.Lgs. 74/2000; poi si sono analizzati i diversi strumenti premiali presenti all'interno del D.Lgs. 231/2001. Proseguendo con un confronto fra il dibattito dottrinale creatosi relativamente alla causa di esclusione della punibilità *ex art.* 13 D.Lgs. 74/2000 e quello relativo ad altri istituti si è cercato infine di approfondire il tema relativo all'opportunità della estensione di meccanismi di non punibilità anche alla disciplina della responsabilità da reato degli enti.

Ciò che l'elaborato tenta di fare è, dunque, una disamina delle possibili implicazioni della cd. "riforma fiscale" relativamente al settore della introduzione dei reati tributari nella "disciplina 231", analizzando come queste si intrecciano ad ulteriori e più ampie problematiche a causa della mancanza di coordinamento fra discipline e, forse, di scelte eccessivamente rapide da parte del legislatore. Interessante è infatti notare come la prima forma di manifestazione della novella fosse proprio il D.L. 124/2019 rubricato «*Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili*», il cui art. 39 posticipava l'efficacia di tali "disposizioni urgenti" all'entrata in vigore della relativa legge di conversione, pertanto risolvendosi di fatto in una sorta di *manifestazione di intenti*, una bozza della legge che si sarebbe venuta a creare<sup>1</sup>. Una tale circostanza sembra discostarsi da quella che dovrebbe essere la funzione del decreto legge, strumento che la nostra Costituzione al suo art. 77 limita ai *casi straordinari di necessità e urgenza*<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Così S. FINOCCHIARO, *In vigore la "riforma fiscale": osservazioni a prima lettura della legge 157/2019 in materia di reati tributari, confisca allargata e responsabilità degli enti*, in *Sistema Penale*, 2020, 7 gennaio.

<sup>2</sup> S. FINOCCHIARO, cit.; A.M. DELL'OSSO, *Corsi e ricorsi nel diritto penal-tributario: spunti (critici) sul c.d. decreto fiscale*, in *Dir. Pen. Proc.*, 2020, 3; A. INGRASSIA, *Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata): iniezioni di irrazionalità nel sistema penale tributario*, in *Dir. pen. proc.*, 2020, 3.

Per concludere, la mancanza di coordinamento e la presenza delle contraddizioni messe in evidenza nella presente trattazione fanno auspicare un nuovo intervento da parte del legislatore relativamente ad una riforma che si manifesta sicuramente opportuna ma non ancora completa.



**CAPITOLO I**  
**EVOLUZIONE DEL RAPPORTO TRA REATI TRIBUTARI E**  
**RESPONSABILITA' AMMINISTRATIVA DELL'ENTE EX D.**  
**LGS. 231/2001**

**SOMMARIO:** 1. Premessa: Caratteristiche della responsabilità amministrativa dell'ente dipendente da reato *ex* D.Lgs. N. 231 del 2001 – 1.1 Dibattito dottrinale sulla natura della responsabilità dell'ente – 1.2. L'assenza dei *tax crimes* – 1.3. Dibattito dottrinale sull'opportunità di inserimento dei reati tributari nel catalogo dei reati – presupposto da cui deriva la responsabilità amministrativa delle persone giuridiche – 2. Indirizzi giurisprudenziali di corresponsabilizzazione dell'ente – 2.1. Truffa aggravata ai danni dello Stato – 2.2. Associazione a delinquere – 2.3. delitti di riciclaggio e autoriciclaggio – 2.4. Intersezioni tra reati tributari e 231 in materia di confisca: l'evoluzione giurisprudenziale e la sentenza *Gubert* del 2015 – 2.5. Il regime di adempimento collaborativo: il *Tax Control Framework* – 3. Gli interventi legislativi a livello nazionale ed europeo – 3.1. Il progetto di riforma della Commissione Greco – 3.2. La direttiva (UE) 2017/1371 del 5 luglio 2017 – la protezione degli interessi finanziari UE mediante il diritto penale e il recepimento in Italia tramite la L. 117/2019 – 3.3. Il cd. decreto fiscale: una riforma a più *step*. Il D.L. 124/2019, la Legge di conversione 157/2019 e il D.Lgs. 75/2020

## **1. Premessa: Caratteristiche della responsabilità amministrativa dell'ente dipendente da reato ex D.Lgs. N. 231 del 2001**

“*Societas delinquere non potest*”, questo è il brocardo che si può affermare, fino all' 8 giugno del 2001, abbia permeato l'ordinamento penale italiano e, in generale tutto il panorama giuridico europeo. In questo contesto, dal Codice emergeva una visione *antropocentrica* del diritto penale che, nella sua parte speciale individua una pluralità di fattispecie basate su delle condotte e su dei gradi di colpevolezza (dolo e colpa) che trovano il loro riferimento naturale nella persona fisica<sup>3</sup>.

Del resto, ciò risulta confermato dalla stessa Costituzione, che individua nel suo articolo 27 il fulcro del sistema penalistico e processual-penalistico, in tal modo affermando il principio di personalità della responsabilità penale, la presunzione di non colpevolezza e la finalità rieducativa della pena.

Si capisce come, in un siffatto clima, il processo che ha condotto verso una responsabilizzazione della persona giuridica sia stato lungo ed abbia conosciuto diverse forze motrici.

Sicuramente un ruolo di primaria importanza è stato ricoperto dall'evoluzione della società. Fra la fine del 1900 e l'avvento del XXI secolo, infatti, l'Italia si vedeva profondamente mutata, l'economia non era più fondata sulla figura del piccolo imprenditore individuale, ma conosceva sempre più spesso forme di attività imprenditoriale più complesse che raggiungevano dimensioni sempre maggiori, anche

---

<sup>3</sup> G. DE SIMONE, *Persone giuridiche e responsabilità da reato. Profili storici, dogmatici e comparatistici*, in *Jura. Temi e problemi del diritto*, diretto da M. CLARICH, A. GENTILI, F. GIUNTA, M. JORI, M. TARUFFO, Pisa, 2012, p. 233.

grazie al noto fenomeno della globalizzazione dei mercati<sup>4</sup>. Ovviamente, alla crescita della realtà economica di base corrispose anche una crescita ed un aggiornamento delle forme di criminalità legate alla stessa e soprattutto non compiute più per scopi unicamente personalistici del soggetto agente ma per finalità che corrispondevano al perseguimento di un vantaggio dell'ente. Nella relazione Ministeriale al D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231 si legge infatti che *«l'incremento ragguardevole dei reati dei "colletti bianchi" e di forme di criminalità a questa assimilabili, ha di fatto prodotto un sopravanzamento della illegalità di impresa sulle illegalità individuali, tanto da indurre a capovolgere il noto brocardo, ammettendo che ormai la societas può (e spesso vuole) delinquere. La complessità del modello industriale post-moderno è anzi notoriamente contraddistinta dall'incremento dei centri decisionali, da una loro accentuata frammentazione e dall'impiego di "schermi fittizi" a cui imputare le scelte e le conseguenti responsabilità»*.

In questa situazione l'impianto *antropocentrico* del Codice penale italiano iniziò a presentare i primi cenni di inadeguatezza nei confronti di una realtà e di una società che stava mutando i suoi meccanismi di gestione delle dinamiche economiche<sup>5</sup>.

Ma, il principale motivo per cui fu effettivamente riconosciuta la responsabilità dell'ente nel nostro ordinamento, è stata la necessità del legislatore italiano di adeguarsi agli obblighi che derivavano da una serie di Convenzioni a livello europeo ed internazionale<sup>6</sup> le quali, sull'onda del mutamento generale delle caratteristiche degli

---

<sup>4</sup> Fenomeno di unificazione dei mercati a livello mondiale, consentito dalla diffusione delle innovazioni tecnologiche, specie nel campo della telematica, che hanno spinto verso modelli di consumo e di produzione più uniformi e convergenti: vd. Enciclopedia Giuridica Treccani online.

<sup>5</sup> G. DE SIMONE, *Persone giuridiche e responsabilità da reato. Profili storici, dogmatici e comparatistici*, in *Jura. Temi e problemi del diritto*, diretto da CALRICH M., GENTILI A., GIUNTA F., JORI M., TARUFFO M., Pisa, 2012 p. 233; F. BRICOLA, *Il costo del principio societas delinquere non potest nell'attuale dimensione del fenomeno societario*, in *Riv. It. Dir. proc. pen.*, 1970.

<sup>6</sup> La Convenzione di Bruxelles del 26 luglio 1995 sulla tutela degli interessi finanziari delle Comunità Europee, il relativo Protocollo fatto a Dublino nel 1996, il Protocollo concernente l'interpretazione

illeciti di carattere transfrontaliero che si sviluppavano negli ambienti societari, richiedevano una risposta univoca e armonizzata da parte dei vari Stati.

Inoltre, un contributo importante venne fornito dalle esperienze legate ai regimi di *common law* che, invece, conoscevano già da tempo forme di responsabilizzazione penali e parapenali dell'ente. Infatti, uno dei fondamenti della responsabilità dell'ente è proprio la colpevolezza d'organizzazione, concetto parametrato sull'esperienza dei *compliance programs* statunitensi e consistente nel creare in capo all'ente l'obbligo di dotarsi di una struttura organizzativa idonea ad evitare il rischio della commissione di illeciti corrispondenti a quelli previsti da un apposito catalogo di reati-presupposto.

Alla luce di questi fattori e del nuovo scenario che si era andato a delineare, si può dire che sia stato messo in crisi il vecchio impianto dogmatico e riconosciuto il nuovo principio del "*societas delinquere (et puniri) potest*", tramite l'emanazione del D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231, recante "*Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica*".

Sostanzialmente, tale responsabilità sorge in capo all'ente<sup>7</sup> a fronte della commissione, da parte di un soggetto ad esso intraneo (apicale o subordinato), di una condotta penalmente illecita rientrante nel novero dei reati presupposto elencati dal suddetto decreto, e compiuta nell'interesse o a vantaggio dello stesso ente.<sup>8</sup>

---

pregiudiziale della Corte di Giustizia delle Comunità europee, la Convenzione di Bruxelles del 26 maggio 1997 sulla lotta alla corruzione nella quale siano coinvolti funzionari della Comunità Europea o degli Stati membri, e la Convenzione OCSE del 17 dicembre 1997 sulla lotta alla corruzione di pubblici ufficiali stranieri nelle operazioni economiche e internazionali.

<sup>7</sup> Come previsto dall'articolo 1 del D.Lgs. 231 del 2001, tale responsabilità è indirizzata agli enti forniti di responsabilità giuridica, alle società e alle associazioni anche prive di personalità giuridica. Rimangono esclusi dalla sfera di operatività del decreto solo lo Stato, gli enti pubblici territoriali, gli altri enti pubblici non economici, nonché gli enti che svolgono funzioni di rilievo costituzionale.

<sup>8</sup> F. SBISA', E. SPINELLI, *Responsabilità Amministrativa degli Enti (D.Lgs 231/2001)*, Wolters Kluwer, 2020, p. 2.

Nei confronti di questo evento, l'ente dovrà dimostrare di aver adottato dei modelli di organizzazione e gestione idonei ad evitare il verificarsi dell'illecito presupposto il quale, però, non può essere qualsiasi tipo di reato previsto dall'ordinamento (come avviene nell'esperienza statunitense<sup>9</sup>), ma deve rientrare nell'elenco di reati-presupposto espressamente previsti dal decreto 231 del 2001. Ed in questo, come accennato, si sostanzia il criterio della colpevolezza dell'ente, la cosiddetta colpevolezza d'organizzazione<sup>10</sup>.

Indirizzato dalle fonti internazionali che hanno condotto alla sua adozione e dal suo modello di importazione, basato sul contenuto dei *Compliance Company Programs* anglo - americani, l'impianto creato dal D. Lgs n. 231/2001 mira a contrastare quelle forme di criminalità d'impresa rispetto alle quali si manifesta un collegamento oggettivo tra organizzazione, o cultura dell'azienda e la commissione di determinati reati<sup>11</sup>.

Partendo da questa *ratio*, la responsabilità dell'ente è stata collegata, da un lato, al criterio oggettivo dell'interesse o vantaggio<sup>12</sup> (art. 5, D.Lgs 231/2001), che deve sussistere fra l'ente e il reato-presupposto commesso dalla persona fisica e, dall'altro, alla cd. "colpevolezza di organizzazione" della persona giuridica, intesa come

---

<sup>9</sup> G.L. GATTA, *I profili di responsabilità penale nell'esercizio della corporate tax governance*, in *Corporate tax governance. Il rischio fiscale nei modelli di gestione dell'impresa*, (a cura di) G. Marino, Milano, 2018, pp. 113 ss.

<sup>10</sup> Si noti come la colpevolezza è proprio una delle categorie fondamentali su cui si fonda la responsabilità di natura penale, questo argomento rileverà in relazione al dibattito circa la natura della responsabilità dell'ente.

<sup>11</sup> A. ALESSANDRI – S. SEMINARA, *Diritto penale commerciale. I principi generali*, Giappichelli, Torino, 2018, pp. 87 ss.

<sup>12</sup> Si sono susseguite diverse discussioni in dottrina sulle nozioni di interesse e vantaggio, per una disamina si veda C. SANTORIELLO, *I requisiti dell'interesse e del vantaggio della società nell'ambito della responsabilità da reato dell'ente collettivo*, in *Resp. amm. soc. enti*.

espressione di un deficit organizzativo determinante per la commissione del reato e delineato dagli art. 6 e 7 del Decreto.

Analizzando più nello specifico. L'art. 6 individua i criteri soggettivi di imputazione dei reati-presupposto commessi dai soggetti apicali dell'ente: in tal caso ai fini dell'esonero da responsabilità l'ente deve dimostrare di aver adottato ed efficacemente attuato i "modelli di organizzazione e gestione" (*breviter* MOG) idonei a prevenire il rischio, e che il reato sia stato commesso violando fraudolentemente tali modelli. Dovrà provare altresì, di aver istituito un "organismo di vigilanza" con il compito di sorvegliare la corretta osservanza ed esecuzione dei suddetti modelli<sup>13</sup>.

L'art. 7, invece, specifica i criteri soggettivi di imputazione dei reati-presupposto commessi da soggetti sottoposti all'altrui direzione.

---

<sup>13</sup> L'articolo 6, inoltre, specifica ulteriori requisiti e contenuti dei Modelli di Organizzazione e Gestione e recita: «Se il reato è stato commesso dalle persone indicate nell'articolo 5, comma 1, lettera a), l'ente non risponde se prova che: a) l'organo dirigente ha adottato ed efficacemente attuato, prima della commissione del fatto, modelli di organizzazione e di gestione idonei a prevenire reati della specie di quello verificatosi; b) il compito di vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli di curare il loro aggiornamento è stato affidato a un organismo dell'ente dotato di autonomi poteri di iniziativa e di controllo; c) le persone hanno commesso il reato eludendo fraudolentemente i modelli di organizzazione e di gestione; d) non vi è stata omessa o insufficiente vigilanza da parte dell'organismo di cui alla lettera b). In relazione all'estensione dei poteri delegati e al rischio di commissione dei reati, i modelli di cui alla lettera a), del comma 1, devono rispondere alle seguenti esigenze: a) individuare le attività nel cui ambito possono essere commessi reati; b) prevedere specifici protocolli diretti a programmare la formazione e l'attuazione delle decisioni dell'ente in relazione ai reati da prevenire; c) individuare modalità di gestione delle risorse finanziarie idonee ad impedire la commissione dei reati; d) prevedere obblighi di informazione nei confronti dell'organismo deputato a vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli; e) introdurre un sistema disciplinare idoneo a sanzionare il mancato rispetto delle misure indicate nel modello».

Questa impostazione deve essere inoltre coordinata con un doppio livello di legalità<sup>14</sup> della responsabilità dell'ente, la quale non può rilevare in tutti i casi in cui viene compiuto un reato da uno dei soggetti di cui agli art. 6 e 7, ma solo nei casi in cui questi realizzino uno dei reati-presupposto contenuti nella selezione effettuata dal legislatore e riportata all'interno del decreto.

Il catalogo dei reati-presupposto, nella sua versione originaria, era certamente orientato verso un approccio di tipo minimalista<sup>15</sup>. Esso, infatti, circoscriveva la responsabilità dell'ente solo al solo compimento di alcune ipotesi criminose a tutela della pubblica amministrazione – delitti di indebita percezione di erogazioni; truffa in danno dello Stato o di un ente pubblico o per il conseguimento di erogazioni pubbliche; frode informatica ai danni dello Stato o di un ente pubblico, nonché ai delitti di corruzione - .

Con il trascorrere degli anni, sono stati presentati una serie di interventi additivi all'elenco dei reati-presupposto, e la scelta minimalista del primo legislatore ha fatto posto ad una politica di perseguimento della *ratio* stessa del decreto: colpire le forme di criminalità che deviano l'attività di impresa dal sentiero della legalità.

In quest'ottica sono state introdotte tutte le fattispecie che sono espressione della criminalità del profitto, o comunque degli illeciti delle *corporation* (riciclaggio, reati societari, reati in materia di salute e sicurezza sul lavoro, reati ambientali). L'evoluzione ha portato ad un ampliamento, quasi ipertrofico, delle fattispecie previste, con l'introduzione di aree di rischio-reato che la dottrina ha ritenuto estranee all'attività d'impresa<sup>16</sup> – ad esempio il reato di mutilazioni genitali femminili –.

---

<sup>14</sup> art. 2, D.Lgs. n. 231 del 2001.

<sup>15</sup> Relazione ministeriale al decreto legislativo n. 231/2001, § 12.

<sup>16</sup> P. SEVERINO, *L'inserimento dei reati tributari nel D.Lgs. 231/2001, tra osservazioni de iure condito e prospettive de iure condendo*, in *Sis. Pen.*, 2020, 7, p. 127.

La responsabilità “amministrativa” dell’ente *ex decreto* 231/2001 si manifesta, quindi, come diretta, in quanto non è subordinata o alternativa rispetto a quella della persona fisica e non è sottoposta a condizione sospensiva; essa è anche una responsabilità autonoma, in quanto l’art. 8 del decreto stabilisce espressamente che: « *la responsabilità dell’ente sussiste anche quando: a) l’autore del reato non è stato identificato o non è imputabile; b) il reato si estingue per una causa diversa dall’amnistia* ». In tal modo l’accertamento della responsabilità dell’ente risulta non vincolato a quello della persona fisica autore del reato- presupposto.<sup>17</sup>

### **1.1 Dibattito dottrinale sulla natura della responsabilità dell’ente**

All’interno dell’apparato normativo delineato dal decreto ha sin da subito fatto discutere in dottrina la coesistenza dell’etichetta di responsabilità “amministrativa” assegnata dal legislatore e del sistema di accertamento basato sul processo penale a cui si fa rinvio tramite gli articoli 34 e 35 del D.Lgs 231/2001<sup>18</sup>.

La tesi a sostegno della natura “amministrativa” valorizzava in primo luogo l’etichetta scelta dal legislatore, sostenendo che l’interprete non può in tal modo svincolarsi dal dato normativo che funge da base del suo lavoro; inoltre, si sottolinea

---

<sup>17</sup> G. DE SIMONE, *La responsabilità da reato degli enti: natura giuridica e criteri (oggettivi) d’imputazione*, in *Dir. Pen. Cont. – Riv. trim.*, 2012, p. 2.

Il principio di autonomia della responsabilità dell’ente mira a rendere quest’ultima indipendente sia dal punto di vista oggettivo, quindi anche quando il reato si estingue per il funzionamento di meccanismi propri del diritto delle persone fisiche; sia dal punto di vista soggettivo, cioè quando il soggetto agente nell’interesse o a vantaggio dell’ente sia non imputabile o non venga individuato. A tal proposito, la stessa relazione ministeriale al decreto 231 del 2001 al paragrafo 4 specifica che la mancata individuazione del soggetto è proprio un «*fenomeno tipico nell’ambito della criminalità d’impresa: anzi, esso rientra proprio nel novero delle ipotesi in relazione alle quali più forte si avvertiva l’esigenza di sancire la responsabilità degli enti*»

<sup>18</sup> in dottrina si è addirittura parlato di “frode delle etichette”.

il fatto che l'ordinamento conosce già degli esempi in cui il giudice penale è competente a conoscere illeciti amministrativi se questi sono connessi a illeciti penali.

A questa si opponeva la tesi a sostegno della natura penalistica della responsabilità, la quale faceva leva proprio sul fatto che l'attribuzione della responsabilità all'ente è subordinata al rispetto di garanzie e principi caratteristici della responsabilità penale, e sul fatto che la competenza del procedimento è dello stesso giudice penale chiamato a giudicare sul reato-presupposto commesso dalla persona fisica, il quale dovrà assicurare le medesime garanzie difensive anche all'ente<sup>19</sup>.

Queste obiezioni, unite all'identità fattuale fra l'illecito amministrativo e il reato presupposto, hanno portato buona parte della dottrina a sostenere la tesi di una natura sostanzialmente penale della responsabilità della persona giuridica ex D.Lgs. 231/2001<sup>20</sup>.

Un ulteriore argomento a favore è costituito dal sistema sanzionatorio previsto dal D.Lgs. 231/2001, un sistema fondato su sanzioni pecuniarie e sanzioni interdittive, oltre che dalla confisca e dalla pubblicazione della sentenza<sup>21</sup>.

Mentre la sanzione pecuniaria presenta le caratteristiche della sanzione base, le sanzioni interdittive hanno un contenuto particolarmente afflittivo. Esse sono: interdizione dall'esercizio dell'attività; sospensione o revoca delle autorizzazioni, licenze o concessioni funzionali alla commissione dell'illecito; divieto di contrattare con la Pubblica Amministrazione; esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi ed eventuale revoca di quelli già concessi; divieto di pubblicizzare beni o servizi.

---

<sup>19</sup> G.L. GATTA, *I profili di responsabilità penale nell'esercizio della Corporate Tax Governance*, cit.

<sup>20</sup> Natura penale che, tra l'altro, è riconosciuta pacificamente in altri paesi.

<sup>21</sup> C. PIERGALLINI, *Sistema sanzionatorio e reati previsti dal codice penale*, in *Dir. pen. e proc.*, 2001, p. 1365, nt. 46.

A tal proposito, l'apparato sanzionatorio previsto per gli enti sarebbe di fatto equiparabile a quello previsto in altri paesi e qualificato espressamente come penale. Inoltre, ci si è soffermati sulla struttura dell'illecito, che ricalca quella tipica dell'illecito penale: ciò emerge (come si è fatto notare in precedenza) dal requisito della colpa in organizzazione e quello che il reato venga compiuto nell'interesse o a vantaggio dell'ente.

Alle controversie dottrinali sul tema e sul rischio di incompatibilità con il principio di colpevolezza contenuto nell'articolo 27 della Costituzione, a cui si andava incontro accettando la natura penale della responsabilità degli enti, si è aggiunto il fatto che il legislatore avesse adottato alcune precisazioni all'interno della Relazione Ministeriale al Decreto 231/2001: in essa, infatti, dopo aver dato atto al superamento del *“l'antica obiezione legata al presunto sbarramento dell'art. 27 Cost...”* si riconosce che la responsabilità prevista per gli enti ha carattere amministrativo pur distinguendosi dal paradigma dell'illecito amministrativo *“con la conseguenza di dar luogo alla nascita di un tertium genus che coniuga i tratti essenziali del sistema penale e di quello amministrativo nel tentativo di contemperare le ragioni dell'efficacia preventiva con quelle, ancor più rilevanti, della massima garanzia<sup>22</sup>”*.

Anche sul versante giurisprudenziale non si riescono a rinvenire degli orientamenti univoci: non mancano pronunce a sostegno della natura penale o amministrativa, o anche a favore di un *tertium genus*, così come configurato dal legislatore. Nel 2009 la Cassazione civile ha ritenuto legittimo il cumulo fra la responsabilità amministrativa derivante dal reato di abusi di mercato<sup>23</sup> e la responsabilità ex D.Lgs. 231/2001 derivante dall'articolo 25-*sexies*, considerando che la persona giuridica non verrebbe a rispondere due volte sul piano amministrativo per un medesimo fatto, posto che la sua responsabilità, per come è configurata nel D.Lgs.

---

<sup>22</sup> Relazione ministeriale al Decreto Legislativo n. 231/2001.

<sup>23</sup> art. 187-*quinquies* del D.Lgs. 98/2008.

n. 231, «ricalca [...] nella sostanza, mutatis mutandis, la falsariga della responsabilità penale<sup>24</sup>».

Ancora, di estrema rilevanza è l'interpretazione fornita dalla Cassazione nel caso *ThyssenKrupp*, in cui essa dopo aver ammesso la probabilità di un *tertium genus* costituito da una responsabilità che coniuga «tratti dell'ordinamento penale e di quello amministrativo..», sembra riconoscere elementi caratteristici del sistema penale<sup>25</sup> nel

---

<sup>24</sup> Cass. civ., sez. un., 30 settembre 2009, n. 20936.

Peraltro, è importante notare come, per quanto concerne il riconoscimento di una responsabilità in capo all'ente e alla persona fisica autore del reato, la giurisprudenza si è pronunciata nel senso della totale legittimità di questa previsione con il principio del *ne bis in idem*. Nello specifico, nel settore tributario, prima della riforma avvenuta con la L. n. 157/2019, erano previste delle sanzioni di natura formalmente amministrativa in capo all'ente e delle sanzioni di natura penale in capo alla persona fisica. Con tale impostazione non si riteneva configurata una frizione del *ne bis in idem* in quanto il sistema sanzionatorio difettava del carattere della “*eadem persona*”. Su questi argomenti si è espressa anche la Corte di Giustizia nelle sentenze riunite *Orsi* (C-217/15) e *Baldetti* (C-350/15) il 5 aprile 2017. La Corte, richiamando anche la sentenza della Corte EDU *Pirttimaki c. Finlandia* (20 maggio 2014), afferma che « *L'articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea deve essere interpretato nel senso che non osta ad una normativa nazionale, come quella di cui ai procedimenti principali, che consente di avviare procedimenti penali per omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto dopo l'irrogazione di una sanzione tributaria definitiva per i medesimi fatti, qualora tale sanzione sia stata inflitta ad una società dotata di personalità giuridica, mentre detti procedimenti penali sono stati avviati nei confronti di una persona fisica* » (per un'analisi più approfondita della tematica si rinvia al paragrafo 4 del capitolo II di questo elaborato).

<sup>25</sup> Sul punto, è bene evidenziare come la responsabilità prevista in capo agli enti ex D.Lgs. 231/2001 sia compatibile con la nozione di “materia penale” elaborata dalla giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo. La Corte, al fine di evitare fenomeni di qualificazione giuridica formalmente amministrativa ma sostanzialmente penale, ha infatti stabilito con la sentenza *Engel c. Paesi Bassi*, 8/06/1976, ha stabilito i cd. *criteri Engel* (di tipo oggettivo - sostanziali) per individuare la natura penale di una sanzione, questi sono: a) la qualificazione giuridica dell'illecito secondo il diritto interno (che se già di natura penale, non necessita di ulteriori accertamenti); la natura dell'infrazione (tenendo conto del carattere e della natura della norma trasgredita); c) la natura e il grado di severità della sanzione (la gravità attiene a profili contenutistici della sanzione e la natura si desume dallo scopo della sanzione o dalla pertinenzialità ad un fatto di reato).

dire che « non è dubbio che il complesso normativo in esame sia parte del più ampio e variegato sistema punitivo; e che abbia evidenti ragioni di contiguità con l'ordinamento penale [...] Sicchè quale che sia l'etichetta che si voglia imporre su tale assetto normativo, dunque doveroso interrogarsi sulla compatibilità della disciplina legale con i principi costituzionali dell'ordinamento penale<sup>26</sup>».

## 1.2 L'assenza dei *tax crimes*

Sin dagli esordi del Decreto 231/2001 i grandi assenti nel panorama delle fattispecie che potevano costituire reato-presupposto della responsabilità degli enti, erano i cc.dd. *tax crimes*.

Sull'introduzione di questi reati si è creato un forte dibattito dottrinale che con gli anni è andato accentuandosi a causa del progressivo estendersi del catalogo (giunto ad includere anche alcuni delitti che difficilmente si possono configurare all'interno dell'attività d'impresa), e a causa di un atteggiamento della giurisprudenza tendente alla corresponsabilizzazione dell'ente. Avendo riguardo a queste condizioni la scelta del legislatore di escludere tali tipologie di reato, risultava poco coerente con il contesto giuridico di riferimento.

Infatti, come sopra accennato, l'art. 6 del Decreto impone, per esonerare l'ente dalla responsabilità amministrativa derivante da reato, l'adozione di un adeguato modello di organizzazione e di gestione, prevedendo, fra i requisiti, che questo debba: « a) individuare le attività nel cui ambito esiste la possibilità di commissione dei reati previsti dal decreto; b) prevedere specifici protocolli diretti a programmare la formazione e l'attuazione delle decisioni dell'ente in relazione ai reati da prevenire; c) individuare modalità di gestione delle risorse finanziarie idonee a impedire la commissione di tali reati».

---

<sup>26</sup> Cass. Pen, Sez, Un., n. 38343/2014, *TyssenKrupp*.

Si intuisce, allora, come i reati tributari siano, sostanzialmente, non solo i protagonisti dell'attività di mappatura del rischio, presupposto imprescindibile per l'elaborazione del Modello di Organizzazione e Gestione, ma entrino anche a far parte delle cc.dd. aree strumentali del modello organizzativo, cioè *“quelle dimensioni organizzative dell'ente che presiedono alla gestione di risorse economiche o di strumenti di tipo finanziario che possono supportare la commissione di reati nelle aree a rischio di reato<sup>27</sup>”*.

### **1.3 Dibattito dottrinale sull'opportunità di inserimento dei reati tributari nel catalogo dei reati – presupposto da cui deriva la responsabilità amministrativa delle persone giuridiche**

Nonostante il nesso di continuità tra la *ratio* e i contenuti del Decreto 231/2001 e l'essenza dei reati tributari, sono state registrate, in dottrina, molte opinioni contrarie all'opportunità di estendere la disciplina della responsabilità degli enti a tali fattispecie: esse facevano leva su due motivazioni. La prima si fondava sull'art 19, D.Lgs 74/2000, il quale stabilisce che in ogni caso, *«permane la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'art. 11 comma 1 D.Lgs. n. 472 del 1997 che non siano persone fisiche concorrenti nel reato»*. Dunque, il problema creato da questa norma è che, se sommata all'eventuale previsione di responsabilità amministrativa dell'ente ex D.Lgs. 231/2001, costituirebbe una sorta di *overraction* all'illecito penal-tributario, a cui conseguirebbe una sanzione penale per la persona fisica, una sanzione tributaria per la persona giuridica e una sanzione *ex lege* (D.Lgs. 231/2001) per l'ente<sup>28</sup>.

---

<sup>27</sup> R. ALAGNA, *Gli enti*, in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, a cura di E. Marzaduri, A. Di Martino, Giuffrè, Milano, 2016, p. 86.

<sup>28</sup> A. SCARCELLA, *Reati tributari entrano nel decreto 231: luci ed ombre di una riforma attuata con decretazione d'urgenza*, in *Resp. Amm. Enti*, 2020, 2, p. 46.

La seconda motivazione a sostegno di questa dottrina è invece fondata sulle caratteristiche intrinseche all'obbligo tributario, che in quanto proprio, personale e non delegabile difficilmente potrebbe essere compatibile con il contenuto dell'art. 6 del d. Lgs 231/2001 che, nel delineare i requisiti del modello di organizzazione e gestione si incentra sulle direttive di comportamento che vengono trasmesse ai dipendenti in posizione apicale e sulla fraudolenta elusione delle stesse<sup>29</sup>.

A queste obiezioni, si contrapponeva la parte della dottrina "estensiva" che, in relazione alla prima, sottolinea come alla necessità di evitare la triplicazione delle sanzioni per lo stesso fatto, nell'ordinamento sono già presenti delle discipline sanzionatorie combinate: che presentano una responsabilità penale, una responsabilità amministrativa e una responsabilità dell'ente da illecito penale *ex* D.Lgs 231/2001<sup>30</sup>. Inoltre, si rileva come, nonostante i due modelli (sanzione tributaria dipendente dalla commissione dell'illecito penale e sanzione amministrativa *ex* d.Lgs. 231/2001) prendano entrambi le mosse dalla commissione di un reato, presentano al contempo molte differenze strutturali: in *primis* si evidenzia come, il principio di autonomia della responsabilità dell'ente (art. 8 del decreto 231) si contrappone al carattere di dipendenza della sanzione tributaria rispetto a quella penale; in aggiunta, prendendo in considerazione quest'ultimo caso, non si può parlare di una vera e propria

---

<sup>29</sup> I. CARACCIOLI, *Reati tributari e responsabilità degli enti*, in *Resp. Amm. Soc. Enti*, 2007, 1, p. 155.

<sup>30</sup> P. IELO, *Reati tributari e responsabilità degli enti*, in *Resp. Amm. Soc. Enti*, 2007, 8.

A tal proposito l'autore fa riferimento alla disciplina in tema di *market abuse* che dopo la legge n. 65/2005, in relazione ai reati di abuso di informazioni privilegiate e manipolazione del mercato previsti dal TUF, prevede la responsabilità amministrativa degli enti da illecito penale all'art. 25 - *sexies* (in aggiunta a una responsabilità dell'ente per illeciti amministrativi, prevista dall'art. 187-*quinquies*), con il medesimo intervento legislativo è stato poi previsto all'art. 187 - *terdecies* che, in caso di applicazione all'ente di una sanzione amministrativa, l'esazione della sanzione amministrativa dipendente da reato è limitata alla parte eccedente quella già riscossa dall'autorità amministrativa: in questo modo viene arginato l'effetto della duplicazione delle sanzioni.

responsabilità dell'ente, mancando, nel procedimento a suo carico, qualsiasi tipo di accertamento. Oltre a ciò, si osservava anche che l'art. 11 del D.Lgs. 472/1997 prevede a carico dell'ente un'obbligazione di natura solidale, facendo sorgere, in tal modo, in capo all'ente un diritto di regresso nei confronti della persona fisica autrice del reato, e lasciandolo potenzialmente indenne da qualsiasi conseguenza nonostante la sua colpevolezza (differentemente da quanto avviene con la disciplina prevista dal decreto 231 che mira a far rientrare l'ente all'interno dei binari della legalità<sup>31</sup>).

Circa l'obiezione relativa alla natura non delegabile dell'obbligo tributario in relazione al sistema di direttive previste dai modelli di organizzazione e gestione, invece, si faceva notare come questo sistema non fosse in realtà costituito da deleghe, ma piuttosto ad un'organizzazione dell'ente che mira ad evitare la commissione del reato<sup>32</sup> ( attraverso procedimenti di analisi del rischio, elaborazione di regole di condotta, istituzione di un *compliance officer* e di adeguato sistema disciplinare).

## **2. Indirizzi giurisprudenziali di corresponsabilizzazione dell'ente**

Nonostante il vivace dibattito dottrinale in merito al rapporto tra illeciti fiscali e responsabilità amministrativa da reato degli enti era innegabile che i punti di contatto fra i due settori fossero molti, tanto che si evidenziava come nella giurisprudenza i primi abbiano avuto un'influenza indiretta sui secondi.

Nella prassi giudiziaria, infatti, è rilevante notare come le condotte di frode fiscale sono uno dei principali mezzi di costituzione delle disponibilità extracontabili attraverso cui vengono realizzati ulteriori reati (i quali fungono da reato-presupposto della

---

<sup>31</sup> *Ibidem*.

<sup>32</sup> A. SCARCELLA, cit., p. 47; E. AMODIO, *Prevenzione del rischio penale d'impresa e modelli integrati di responsabilità degli enti*, in *Cass. Pen.*, 2005, II, 327.

responsabilità dell'ente), e proprio questo fenomeno è stato la chiave di accesso che ha permesso alla giurisprudenza di legittimità di estendere all'ente le sanzioni per i delitti tributari, pur non essendo contemplati nel catalogo tassativo dei reati presupposto.

Queste tendenze della giurisprudenza possono essere suddivise in due gruppi: in *primis* ci sono quei reati tributari che sono elementi o parti di un reato presupposto della responsabilità amministrativa dipendente da reato delle persone giuridiche, e in questo caso si fa specifico riferimento alla truffa ai danni dello Stato tramite artifici fiscali; al delitto di associazione per delinquere, anche transnazionale, finalizzata alla commissione di un reato tributario; e al delitto di riciclaggio dei proventi da illecito tributario. Nel secondo gruppo di veicoli per la rilevanza di fatto dei reati tributari si trovano i diversi punti di contatto che ci sono fra le due discipline, che concernono la tematica della confisca<sup>33</sup>.

## **2.1 Truffa aggravata ai danni dello Stato**

Un orientamento giurisprudenziale, ai fini della rilevanza indiretta degli illeciti tributari per la responsabilità amministrativa da reato delle persone giuridiche, riteneva ammissibile il concorso tra frode fiscale e truffa aggravata ai danni dello Stato di cui all'art. 640, comma 2 n.1 c.p., previsto anche come delitto presupposto dell'illecito di cui all'art. 24 D.Lgs. 231 del 2001.

Il suddetto orientamento non ravvisava nel concorso fra i due reati una violazione dell'art. 15 c.p. (principio di specialità)<sup>34</sup>, in quanto ci sarebbe una diversità di beni giuridici protetti e diversi elementi costitutivi delle fattispecie criminose, come ad

---

<sup>33</sup> R. ALAGNA, *Gli enti*, in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, a cura di E. Marzaduri, A. Di Martino, Giuffrè, 2016, p. 93.

<sup>34</sup> Il quale recita: «quando più leggi penali o più disposizione della medesima legge penale regolano la stessa materia, la legge o la disposizione di legge speciale deroga alla legge o alla disposizione di legge generale, salvo che sia altrimenti stabilito».

esempio l'irrelevanza dell'induzione in errore e del conseguimento del profitto nel caso di frode fiscale (delitto che viene integrato semplicemente dalla condotta e non anche con il verificarsi dell'evento come accade con la truffa aggravata ai danni dello Stato)<sup>35</sup>. Sulla base di tale impostazione si potrebbe ravvisare un concorso tra i due reati ogniqualvolta in cui nella commissione della frode fiscale si configuri anche una condotta truffaldina tipica ed inequivocabile: in tal modo, meccanismi fiscali come le società di comodo e l'esterovestizione costituirebbero artifici aggiuntivi rispetto alla falsa fatturazione e, di conseguenza, in grado di integrare il delitto di cui all'art. 640 c.p.

Seguendo lo schema del concorso formale di reati, sarebbe in tal senso configurabile la cumulativa contestazione di entrambi i delitti nei confronti dell'autore persona fisica, nonché il simultaneo coinvolgimento dell'ente che abbia tratto interesse o vantaggio dal fatto, nonostante la mancanza nell'elenco dei reati-presupposto del D.Lgs. 231/2001, del reato di frode fiscale.

Oggi, questo orientamento appare largamente superato dalla pronuncia delle Sezioni Unite n. 1235 del 2010, la quale si esprime a favore della sussistenza del rapporto di specialità fra le due fattispecie, che renderebbe applicabile la sola frode fiscale, con l'esclusione della truffa ai danni dello Stato e, di conseguenza, l'esclusione della relativa responsabilità da reato degli enti collettivi<sup>36</sup> (la frode fiscale sia caratterizzata da un artificio specifico che rientra nel *genus* ricompreso dalla fattispecie di truffa aggravata: dunque, seguendo questa tesi gli elementi del danno e del profitto diventano irrilevanti).

---

<sup>35</sup> F. D'ARCANGELO, *La responsabilità degli enti per i delitti tributari dopo le SS.UU. 1235/10*, in *Resp. Amm. Soc. enti*, 2011, 4, 126 – 127.

<sup>36</sup> Cass., Sez. un., 28 ottobre 2010, n. 1235, in *CedCass.*, rv. 248865, con nota di S.M. CORSO, *Frode fiscale e truffa aggravata: la specialità esclude la responsabilità degli enti da reato*, in *Corr. Trib.*, 2011, 588.

Nonostante l'esclusione, la giurisprudenza ha riconosciuto la possibilità di concorso tra le due fattispecie in esame nei casi in cui la frode fiscale causa un profitto diverso rispetto all'evasione fiscale, cioè una finalità extratributaria autonoma e distinta<sup>37</sup>.

### **2.3 Associazione per delinquere**

Un ulteriore e più efficace mezzo con cui è stata perseguita la rilevanza indiretta degli illeciti penal-tributari all'interno della responsabilità amministrativa dell'ente, è stato il reato di associazione per delinquere *ex art. 416 c.p.*, ricompreso nel catalogo dei delitti presupposto del Decreto 231. In assenza di un'iniziativa legislativa, questo fu l'"*escamotage*" trovato dalla giurisprudenza per cercare di estendere l'ambito di applicazione della disciplina. In particolare, questo avvenne nei confronti delle cc. dd. "frodi carosello", un fenomeno criminoso che si sviluppa in ambito comunitario e che richiede la partecipazione di tre soggetti IVA: una c.d. "società intermedia" (A), identificata ai fini IVA in un altro Paese membro dell'Unione Europea, fornisce merci comunitarie non imponibili ad una "società fittizia" (B) in un altro Stato, anch'esso membro dell'Unione Europea; quest'ultima acquista la merce senza pagare l'IVA e poi effettua una fornitura nazionale ad una terza società con sede in Italia (C); la società fittizia B incassa l'IVA sulle vendite alla società C ma non la versa all'erario e scompare; l'ultima società C esercita il diritto di detrazione dell'imposta o chiede il rimborso IVA sugli acquisti effettuati<sup>38</sup>.

I delitti che vengono posti in essere dai soggetti partecipanti a questa categoria di frode sono quelli di «emissione di fatture per operazioni inesistenti» di cui all'art. 8

---

<sup>37</sup> Cass. Pen. Sez. Un., *Fisia Impianti*, 27 marzo 2008 (dep. 2 luglio 2008), n. 26654;

<sup>38</sup> A. TRAVERSI, *Responsabilità amministrativa delle società anche per i reati tributari*, in *Resp. Amm. Soc. enti*, 2008, 3, 134.

D.Lgs. 74/2000 e di «dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture per operazioni inesistenti» ex art. 2 dello stesso decreto. In deroga a quanto previsto dall'art. 110, inoltre, l'articolo 9 del D.Lgs. 74/2000 prevede in relazione allo stesso fatto la non configurabilità del concorso tra emittente ed utilizzatore di fatture false.

Nonostante la regola, la giurisprudenza di legittimità, considerata la complessità delle strutture societarie utilizzate e la finalità sistematica di commissione delle frodi, tende a configurare in questi casi il reato di «associazione a delinquere» finalizzata proprio alla commissione dei reati di cui agli articoli 2 e 8 del decreto n. 74 del 2000<sup>39</sup>, ciò avviene in quanto il vantaggio comune ai tre soggetti è di tipo “associativo” e consiste proprio in quel *minimum* che in giurisprudenza si richiede per la configurabilità dell'art. 416 bis, ossia una “struttura organizzativa comune”<sup>40</sup>.

Oltre a ciò, deve essere considerato che spesso queste frodi presentano le caratteristiche per la definizione del reato come “transnazionale”, che avviene qualora nel reato sia coinvolto un gruppo criminale organizzato, nonché quest'ultimo « *a) sia commesso in più di uno Stato; b) ovvero sia commesso in uno Stato, ma una parte sostanziale della sua preparazione, pianificazione, direzione o controllo avvenga in un altro Stato; c) ovvero sia commesso in uno Stato, ma in esso sia implicato un gruppo criminale organizzato impegnato in attività criminali in più di uno Stato; d) ovvero sia commesso in uno Stato ma abbia effetti sostanziali in un altro Stato*<sup>42</sup>».

La condanna per l'art. 416 c.p. di più persone associate a livello transnazionale, allo scopo di commettere questo particolare tipo di reati-fine (reati tributari), ha rappresentato lo strumento giuridico mediante il quale la giurisprudenza ha fatto scattare la responsabilità amministrativa dell'ente sulla base della commissione dei

---

<sup>39</sup> Cass., sez. III, 6 giugno 2005, n. 34678.

<sup>40</sup> I. CARACCIOLI, *Reati tributari e responsabilità degli enti*, in *Resp. Amm. Soc. enti*, 2007, 1, p. 158.

<sup>41</sup> Nelle ipotesi di frodi carosello, il beneficio per l'ente può essere ravvisato nel mancato versamento dell'IVA a debito e nella conseguente spartizione tra gli associati del lucro derivante dall'imposta.

<sup>42</sup> Art. 3 legge 16 marzo 2006 n.146.

reati tributari, che non erano ricompresi nel catalogo dei reati-presupposto contenuto nel decreto 231 e, di conseguenza, applicare le relative sanzioni<sup>43</sup>.

Alla stregua di questo filone giurisprudenziale, quindi, il reato di associazione a delinquere di cui all'art. 416 c.p. era stato trasformato 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 contenuto nell'art 2 del D.Lgs. 231/2001<sup>44</sup>.

Questa lettura estensiva non è riuscita a convincere la giurisprudenza di legittimità la quale, pur confermando la possibilità di disporre la confisca del vantaggio patrimoniale tratto dal delitto di associazione a delinquere, ha anche affermato che «*laddove si sposasse la tesi dell'estensione della responsabilità della persona giuridica non solo al reato-mezzo (illecito associativo) ma anche ai reati-fine non presenti 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*»<sup>45</sup>.

### 2.3 Delitti di riciclaggio e autoriciclaggio

---

<sup>43</sup> Sanzioni interdittive di cui all'art. 9 comma 2 del decreto n. 231 del 2001.

Inoltre, l'art. 10 della legge 146/2006 prevede che «*se l'ente o una sua unità organizzativa viene stabilmente utilizzato allo scopo unico o prevalente di consentire o agevolare la commissione dei reati indicati nel comma 2, si applica all'ente la sanzione amministrativa dell'interdizione definitiva dell'esercizio dell'attività ai sensi dell'art. 16 comma 3, D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231*», inoltre, il medesimo articolo effettua un rinvio alla disciplina del decreto 231 e con ciò rende anche possibile la disposizione della confisca del prezzo o del profitto di reato, eventualmente anche per equivalente ex art 19 D.Lgs. 231/2001.

<sup>44</sup> F. MAZZACUVA, *L'ingresso dei reati tributari nel sistema di responsabilità ex crimine degli enti collettivi*, in *Dir. Pen. Proc.*, 2020, 5, p. 3

<sup>45</sup> Cass. Pen., Sez. III, sent. 29 novembre 2019 ud. (dep. Marzo 2020), n. 8785; in senso conforme, si veda già Cass. Pen., Sez. VI, sent. 20 dicembre 2013 ud. (dep. 24 gennaio 2014), n. 3635.

Un ulteriore canale indiretto di attivazione della responsabilità amministrativa da reato degli enti è costituito dalla fattispecie di riciclaggio: quest'ultima, ha fatto ingresso nel 2007 nel catalogo dei reati-presupposto con l'articolo 25-*octies* del D.Lgs. 231/2001.

La legge penale punisce all'art. 648 *bis* c.p. la condotta di «*chiunque, fuori dai casi di concorso nel reato, sostituisce o trasferisce denaro, beni o altre utilità provenienti da delitto non colposo, ovvero compie in relazione ad essi altre operazioni, in modo da ostacolare l'identificazione della loro provenienza delittuosa*». Nonostante un primo orientamento contrario, si è ritenuto che, potendo costituire reato-presupposto del riciclaggio qualsiasi tipo di reato non colposo, anche i reati tributari rientrano nel catalogo di riferimento; infatti la Cassazione afferma che il concetto di "altre utilità" può ricomprendere il risparmio di spesa ottenuto, poiché esso produce mancato decremento del patrimonio che si concretizza in una utilità di natura economica<sup>46</sup>; inoltre, l'art. 1 lettera a) della Convenzione di Strasburgo specifica che per provento del reato si intende «*ogni vantaggio economico derivante dal reato* », quindi anche i risparmi fiscali indebiti.

Alla luce di tale visione si ricava che i reati tributari che sono a monte del riciclaggio attivano, indirettamente, la responsabilità da reato delle persone giuridiche ex D.Lgs. 231 del 2001.

---

<sup>46</sup> Cass. Pen., Sez. II, 17 gennaio 2012, n. 6061; che recita: «*In conclusione, si può quindi enunciare il seguente principio di diritto: "la locuzione "altre utilità" di cui all'art. 648 bis c.p. dev'essere intesa come tutte quelle utilità che abbiano, per l'agente che abbia commesso il reato presupposto, un valore economicamente apprezzabile. In esse devono farsi rientrare non solo quegli elementi che incrementano il patrimonio dell'agente ma anche quelle attività fraudolente a seguito delle quali l'agente impedisce che il proprio patrimonio s'impoverisca. Di conseguenza, rientra fra i reati presupposto anche il reato di frode fiscale a seguito del quale l'agente, evitando di pagare le imposte, consegue un risparmio di spesa che si traduce in un mancato decremento del patrimonio e, quindi, in una evidente utilità di natura economica*».

Nello specifico, nell'attività di individuazione del rischio che viene svolta per la redazione dei modelli organizzativi (richiesti dall'art. 6 del D.lgs. n. 231) l'attività da prevenire è, a monte, quella della commissione dei reati tributari e, a valle, quella del riciclaggio dei relativi proventi attraverso operazioni idonee ad occultare la provenienza illecita degli stessi<sup>47</sup>.

In questo contesto entra in gioco, nel 2014, l'introduzione nel Codice penale e nel catalogo dei reati-presupposto *ex* D.Lgs.231/2001 (art. 25-*octies*), del delitto di autoriciclaggio<sup>48</sup>. Questa nuova fattispecie presenta caratteristiche peculiari sia del delitto di riciclaggio che di quello del cd. "reimpiego": come il primo, è integrato anche dalle condotte di sostituzione e trasferimento di denaro, beni o utilità provenienti da un delitto non colposo; come il secondo, dà rilievo anche al mero impiego del provento illecito in attività economico – finanziarie di natura imprenditoriale o speculativa<sup>49</sup>.

Accanto a queste similitudini, vi è però una differenza di tipo strutturale: mentre nel riciclaggio e nel reimpiego l'autore del reato è colui che non ha concorso nel c.d. delitto presupposto, nell'autoriciclaggio la condotta è compiuta da chi ha commesso o concorso a commettere il reato dal quale provengono il denaro, i beni o le utilità riciclate.

Sin dagli esordi di questa nuova fattispecie, in dottrina sono state manifestate preoccupazioni circa la sua genericità e in relazione alle ricadute sulla responsabilità degli enti ai sensi del decreto 231. Il principale timore era quello che un'applicazione a maglie larghe del delitto di autoriciclaggio commesso nell'interesse o a vantaggio

---

<sup>47</sup> G.L. GATTA, *I profili di responsabilità penale nell'esercizio della Corporate Tax Governance*, cit.

<sup>48</sup> Oggi l'art. 648 *ter* 1 comma 1 c.p. recita: «*Si applica la pena della reclusione da due a otto anni e della multa da euro 5.000 a euro 25.000 a chiunque, avendo commesso o concorso a commettere un delitto non colposo, impiega, sostituisce, trasferisce, in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative, il denaro, i beni o le altre utilità provenienti dalla commissione di tale delitto, in modo da ostacolare concretamente l'identificazione della loro provenienza delittuosa*».

<sup>49</sup> A. GULLO, *Autoriciclaggio e reati tributari*, in *Dir. Pen. Cont. – Riv. trim.*, 13 marzo 2018, p. 12.

dell'ente, potesse portare ad un'estensione incontrollata del catalogo dei reati–presupposto, in questo modo, contrapponendosi al principio cardine del diritto penale: quello di legalità, che nella disciplina della responsabilità amministrativa degli enti si presenta con un doppio livello<sup>50</sup>.

In tal senso un'interpretazione di tipo restrittivo è proposta dalla stessa Confindustria in una sua circolare in cui si legge che non è pensabile ritenere che venga in rilievo la responsabilità dell'ente ogni qualvolta venga compiuto uno dei reati–presupposto dell'autoriciclaggio, perché in tal modo la redazione dei modelli organizzativi diventerebbe *pressochè impraticabile*.<sup>51</sup>

La dottrina ha allora osservato come a venire in rilievo per l'attività di aggiornamento dei Modelli *ex* D.Lgs. 231/2001 non siano i singoli delitti–base, ma il delitto di autoriciclaggio autonomamente considerato e, i flussi economici e finanziari che interessano l'ente e che necessitano di tracciamento per il controllo della loro eventuale provenienza non lecita<sup>52</sup>.

In conclusione, si può osservare come, secondo un meccanismo che ricalca quello utilizzato per il reato di associazione a delinquere, anche in questo caso la

---

<sup>50</sup> Perché si abbia il riconoscimento della responsabilità amministrativa dell'ente dipendente da reato *ex* D.Lgs. 231/2001, non solo è richiesto che il reato commesso sia previsto dalla legge come tale, ma anche che sia contenuto nel catalogo dei reati – presupposto presente nello stesso decreto (art. 2 D.Lgs. 231/2001).

<sup>51</sup> Circolare n. 19867 del 15 giugno 2015.

Inoltre, viene aggiunto che il reato di autoriciclaggio dovrebbe essere considerato autonomamente come reato base rientrante nel cd. “catalogo 231”, senza dare rilievi ai singoli reati presupposto (come quelli fiscali) che ne possono costituire il fondamento, ciò perché il rischio sarebbe quello di creare un cumulo di sanzioni in violazione del principio del *ne bis in idem*; Confindustria riteneva anche che la delimitazione dei reati presupposto rilevanti ai fini della sussistenza dell'autoriciclaggio avrebbe avuto l'effetto di chiarire i confini dell'ambito di applicazione del D.Lgs. 231/2001 a vantaggio del principio di legalità e tassatività.

<sup>52</sup> F. MUCCIARELLI, *Qualche nota sul delitto di autoriciclaggio*, in *Dir. Pen. Cont. – Riv. Trim.*, 2015, 1, p. 123.

commissione di un reato tributario ha avuto un'incidenza indiretta sull'attribuzione della responsabilità in capo all'ente, con l'unica differenza che non si faceva riferimento al reato-fine ma al cd. "*predicate crime*"<sup>53</sup>.

#### **2.4 Intersezioni fra reati tributari e 231 in materia di confisca: l'evoluzione giurisprudenziale e la sentenza *Gubert* del 2015**

Una delle più incisive forme di coinvolgimento dell'ente nella responsabilità amministrativa da reato *ex* D.Lgs. 231/2001 in relazione ai reati fiscali, attiene all'ambito delle conseguenze patrimoniali: nello specifico, si tratta del ricorso alla misura ablativa della confisca, che consente *la sottrazione coattiva di beni al titolare in conseguenza della commissione di un reato o comunque di un'attività illecita pericolosa*<sup>54</sup>.

La confisca viene tradizionalmente individuata nella sua forma *diretta*, tramite la quale si agisce direttamente sui beni ricollegabili all'attività criminosa, ma nel corso del tempo è stata individuata anche la confisca c.d. *per equivalente o di valore*; quest'ultima viene in rilievo quando non sia possibile agire direttamente sui beni costituenti il prezzo o il profitto del reato e consente di confiscare utilità patrimoniali di valore corrispondente di cui il reo abbia disponibilità<sup>55</sup>.

I casi di confisca erano individuati in modo autonomo e separato nel settore tributario ed in quello relativo alla responsabilità amministrativa degli enti, in quanto, come detto, quest'ultima non era prevista per i cd. *tax crimes* e ciò non consentiva di

---

<sup>53</sup> F. MAZZACUVA, *L'ingresso dei reati tributari nel sistema di responsabilità ex crimine degli enti collettivi*, cit.

<sup>54</sup> E. NICOSIA, *Aspetti teorici e generali e aspetti applicativi della confisca*, in CADOPPI A., CANESTRARI S., MANNA A., PAPA M., (a cura di) *Trattato di diritto penale*, Vol. III La punibilità e le conseguenze del reato, Torino, UTET, 2014, p. 405.

<sup>55</sup> G. FIANDACA, E. MUSCO, *Diritto Penale. Parte generale*, Zanichelli, 2019, p. 891.

applicare nei confronti dell'ente le sanzioni previste dal D.Lgs. 231/2001, tra cui anche la confisca, che, di conseguenza, poteva essere disposta solo per il soggetto persona fisica autore del reato.

Negli anni precedenti al 2014 (anno di emissione della sentenza cd. *Gubert* che sarà innovativa proprio su questo punto) vi era stato un cospicuo dibattito dottrinale e giurisprudenziale circa la nozione di “profitto confiscabile”: tale profitto doveva essere caratterizzato da un nesso di pertinenzialità (derivazione immediata e identificabile) con il reato che lo presupponeva<sup>56</sup>, essere conseguenza diretta dell'illecito e possedere una necessaria materialità (che ne permette la predeterminazione e quantificazione sia nell'*an* che nel *quantum*)<sup>57</sup>.

In ambito tributario, con la legge n. 244 del 2007<sup>58</sup> (“*Finanziaria 2008*”) era stata introdotta per una serie di casi una forma di confisca obbligatoria dei beni che costituiscono profitto o prezzo del reato ovvero, se non possibile, dei beni di cui il reo avesse disponibilità per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto derivato dal reato – c.d. confisca per equivalente - (art. 322 *ter* c.p.).

Questione di estrema rilevanza sul punto era se la confisca per equivalente potesse essere estesa anche ai beni della persona giuridica nel caso in cui ci si trovasse dinanzi a delitti tributari commessi dall'amministratore o dal legale rappresentate. Una parte della dottrina si era pronunciata in modo positivo, dichiarando che la società sarebbe il soggetto beneficiario dell'evasione ed in quanto tale non definibile “estraneo al reato”<sup>59</sup>. A questa si oppose una diversa tesi che invece non vedeva nell'operazione

---

<sup>56</sup> Sentenza *Fisia Impianti*: Cass. Pen. Sez. un., 27 marzo 2008 (dep. 2 luglio 2008), n. 26654; sentenza *Riva F.I.R.E.* cass. Pen., sez. VI, 20 dicembre 2013 (dep. 24 gennaio 2014), n. 3635.

<sup>57</sup> Sentenza *Italease*, cass. Pen., sez., V, 28 novembre 2013 (dep. 4 marzo 2014), n. 10265.

<sup>58</sup> Art. 1, comma 143, l. 244/2007 che recita: «*Nei casi di cui agli articoli 2, 3, 4, 5, 8, 10-bis, 10-ter, 10-quater e 11 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, si osservano, in quanto applicabili, le disposizioni di cui all'articolo 322-ter del Codice penale*».

<sup>59</sup> Come richiederebbe l'art. 322 *ter* c.p. al fine di evitare la misura di ablazione.

una mera estensione dell'art. 322 *ter* c.p., bensì una vera e propria *analogia legis*, motivata dalla necessità di sanzionare la persona giuridica pur non essendo esplicitamente previsto dalla normativa, andando, in tal modo, contro il divieto costituzionale di applicazione analogica *in malam partem* della legge penale.

Per quanto concerne, invece, l'utilizzo della misura in questione all'interno del D.Lgs. 231/2001, essa viene prevista in due forme e modalità di applicazione molto diverse fra di loro.

La prima è disciplinata dall'art. 6 comma 5, il quale stabilisce che «è comunque disposta la confisca del profitto che l'ente ha tratto dal reato, anche nella forma per equivalente». Come si nota, questo profilo è indipendente dall'accertamento della c.d. colpa d'organizzazione e non presenta le caratteristiche di una sanzione, quanto più di uno strumento ripristinatorio privo delle garanzie tipiche del diritto penale che, invece, sono state ricavate da interpretazioni della giurisprudenza di legittimità<sup>60</sup>. Ancora una volta viene richiesto il c.d. vincolo di pertinenzialità tra il reato e il bene oggetto di confisca; inoltre, il *quantum* del profitto confiscabile deve essere limitato a ciò che è stato percepito indebitamente<sup>61</sup>.

La seconda ipotesi di confisca prevista dal decreto 231/2001 è quella dell'art. 19, quest'ultima prende invece la forma di sanzione che dipende dall'accertamento della responsabilità dell'ente e quindi dalla sussistenza della colpa d'organizzazione, anche in questo caso si trova sia la forma di confisca diretta che per equivalente.

In tale contesto, le due forme di confisca risultavano impraticabili nei confronti dell'ente in riferimento alle fattispecie fiscali, le quali non rientravano nel c.d. catalogo 231.

---

<sup>60</sup> M. TEBALDI, *Responsabilità degli enti collettivi e reati tributari. Evoluzioni in materia di confisca*, in *Giurisprudenza penale Web*, 2021, 3, p. 2

<sup>61</sup> Cass. Pen., sez. un., 38343, 24 aprile 2014.

Il diritto tributario è un ambito in cui si rivela particolarmente difficile dimostrare il rapporto di pertinenzialità (nesso diretto, attuale e strumentale tra i beni del reo oggetto della confisca e le condotte criminose): la difficoltà si sostanzia nell'identificare e riconoscere con certezza i proventi degli illeciti, in quanto questi ultimi si traducono spesso in un risparmio fiscale o in un potenziale arricchimento futuro<sup>62</sup>; a ciò si aggiunga che, nei casi in cui il delitto tributario veniva commesso a vantaggio dell'ente, non era prevista la possibilità di aggredirne i beni, nonostante nella maggior parte dei casi il patrimonio della persona giuridica beneficiaria del reato fosse molto più capiente di quello dell'autore materiale del fatto<sup>63</sup>.

A modificare le sorti di questa disciplina è intervenuta la Cassazione che, a seguito di un'articolata sequenza di *leading cases*<sup>64</sup> susseguitisi negli anni, nel 2014, con la sentenza *Gubert* aveva modificato la disciplina<sup>65</sup>: da un lato, consentendo di aggredire

---

<sup>62</sup> F. D'ARCANGELO, *la responsabilità degli enti per i delitti tributari dopo le SS.UU 1235/10*, in *resp. Amm. Soc. enti*, 2011, 4, p. 131

<sup>63</sup> M. TEBALDI, *Responsabilità degli enti collettivi e reati tributari. Evoluzioni in materia di confisca*, in *Giurisprudenza penale Web*, 2021, 3, p. 3

<sup>64</sup> Per una panoramica sull'evoluzione della giurisprudenza di legittimità in tema di profitto confiscabile si rinvia a MUCCIARELLI, PALIERO, *Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsione ermeneutiche*, in *DPC-Riv. trim.*, 4, 2015, pp. 3 e ss.; M. TEBALDI, *Responsabilità degli enti collettivi e reati tributari. Evoluzioni in materia di confisca*, in *Giurisprudenza penale Web*, 2021, 3, pp. 4 ss.; in particolare si osservi come nelle note sentenze Fisia Italimpianti e Riva FIRE (Sez. Un. N. 26654 del 2008 e Sez. VI, n. 3635 del 2013 ) la Cassazione ribadisce il principio di pertinenzialità, definendo il profitto *oggetto del reato come qualsiasi vantaggio patrimoniale discendente direttamente o indirettamente dal reato*, compresi eventuali risparmi di spesa; nella sentenza Miragliotta (sez. un., n. 10208 del 2008) viene affermata la possibilità di confisca anche in relazione al bene acquisito attraverso l'immediata trasformazione del profitto diretto del reato purché si mantenga un rapporto di immediatezza che ne garantisca la riconoscibilità probatoria; nella sentenza Italease (sez. V, n. 10265 del 2013 ), vengono affermati i requisiti di materialità e attualità del profitto e vengono riconosciuti i risparmi di spesa considerati come *un risparmio economico positivo concretamente determinato in misura maggiore di quanto avrebbe dovuto essere conseguito*.

<sup>65</sup> Cass., Sez. Unite, 30 gennaio 2014 (dep. 5 marzo 2014), n. 10561

il patrimonio dell'ente che ha tratto vantaggio dal compimento del reato tributario, tramite lo strumento della confisca diretta (art. 240 c. 1 c.p.); dall'altro ammettendo espressamente che il profitto possa essere costituito dal risparmio di spesa, anche futuro, derivante dalla commissione del reato.

La sentenza limita l'uso della confisca nei confronti dell'ente per reato tributario, alla sua forma diretta, in quanto, secondo la Cassazione la forma di ablazione patrimoniale di valore ha una *natura sanzionatoria* che non ne permette l'estensione, a rischio di violare il principio di legalità ed il divieto di analogia in *malam partem* delle norme penali<sup>66</sup>. Nonostante ciò, la sentenza afferma che, quando il profitto del reato è costituito dal denaro, la trasformazione di questo in beni di altro genere non è di ostacolo alla forma di confisca diretta che è comprensiva «*non soltanto dei beni che l'autore del reato apprende alla sua disponibilità per effetto diretto ed immediato del reato, ma altresì di ogni altra utilità che lo stesso realizza come conseguenza indiretta o mediata della sua attività criminosa*»<sup>67</sup>.

Di conseguenza, l'interpretazione estensiva della confisca diretta fornita dalla Corte consente, di fatto, di applicare la sanzione agli enti sulla base di profitti ricavati dalla commissione di reati tributari, anche prima dell'effettiva introduzione legislativa di questi ultimi all'interno del catalogo dei reati-presupposto; con ciò, probabilmente, si intendeva rispondere ad una diffusa ed impellente esigenza di disporre di strumenti più

---

<sup>66</sup>M. ROMANO, *Confisca, responsabilità degli enti, reati tributari* in *Riv.It. Dir. Proc. Pen.*, 4, 2015, 1692 ss.; l'unico caso in cui la Cassazione ammette questa possibilità è quello in cui l'ente si presenti come fittizio e quindi costituito allo scopo di schermare l'attività delittuosa.

<sup>67</sup> Nel 2015 con la sentenza Lucci (sez. un., n.31617, 21 luglio 2015) interverrà nuovamente ammettendo che questa impostazione rende in concreto difficile la distinzione tra confisca diretta e per equivalente in relazione ai beni fungibili. Un orientamento successivo alle sentenze *Gubert* e *Lucci* ha ridimensionato la portata di questa impostazione, pur confermandone i principi di base (da ultimo: sez. 6, n. 6816, 29/01/2019).

efficaci per la lotta all'evasione fiscale e di reintegrazione delle perdite da questa derivanti.<sup>68</sup>

La stessa Cassazione, infatti, nella sua operazione interpretativa sollecita il legislatore a provvedere ad una razionalizzazione della situazione normativa rilevando che: «*il mancato inserimento dei reati tributari fra quelli previsti dal D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231, rischia di vanificare le esigenze di tutela delle entrate tributarie*», perché «*è possibile, attraverso l'intestazione alla persona giuridica di beni non direttamente riconducibili al profitto di reato, sottrarre tali beni alla confisca per equivalente, vanificando o rendendo più difficile la possibilità di recupero di beni pari all'ammontare del profitto di reato, ove lo stesso sia stato occultato e non vi sia disponibilità di beni in capo agli autori del reato*». La stessa logica che ha mosso il legislatore nell'introdurre la disciplina sulla responsabilità amministrativa degli enti, aggiungono le Sezioni Unite, finisce «*per risultare non poco compromessa proprio dalla mancata previsione dei reati tributari tra i reati presupposto*»<sup>69</sup>.

## **2.5 Il regime di adempimento collaborativo: il *Tax Control Framework***

Oltre ai diversi tipi di intersezioni e coinvolgimenti di natura giurisprudenziale che si sono succeduti, viene in rilievo una similitudine di non poco conto fra la disciplina del settore tributario in materia di imprese e la responsabilità amministrativa da reato dell'ente: la valutazione del "rischio fiscale" mediante modelli di *compliance* a carattere preventivo.

Infatti, nell'ambito della *Corporate Tax Governance* (così come in quello dei Modelli di Organizzazione e Gestione previsti dal decreto 231/2001) si segue una politica di

---

<sup>68</sup> PERINI, *Brevi note sui profili penali tributari del d.l. n. 124/2019*, in *Sis. Pen.*, 3 dicembre 2019, 18.

<sup>69</sup> Cass., Sez. Un., 30 gennaio 2014 (dep. 5 marzo 2014), n. 10561.

impresa basata su un approccio *risk – based*, e non meramente *ruled – based*<sup>70</sup>. A ciò mira proprio il regime di “adempimento collaborativo” con l’Amministrazione Finanziaria e l’Agenzia delle Entrate<sup>71</sup>, istituito per i contribuenti di rilevanti dimensioni<sup>72</sup> (individuati per volume d’affari e ricavi) al fine di prevenire e risolvere le controversie in materia fiscale, questo regime prevede anche degli effetti premiali in favore di chi vi aderisce<sup>73</sup>.

L’art. 3 del D.Lgs. 128/2015 nel dettare la disciplina del nuovo regime, cd. *cooperative compliance* (sul modello indicato dai rapporti OCSE del 2013 e 2016) stabilisce che deve essere previsto un *sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale* (c.d. *Tax Control Framework*), inteso come *rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell’ordinamento tributario*. Questo sistema mira ad assicurare: “a) una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità ai diversi settori dell’organizzazione

---

<sup>70</sup> G. GATTA, *I profili di responsabilità penale nell’esercizio della Corporate Tax Governance*, cit., 3; una politica, quindi, non basata su un insieme acritico di regole ma, su un controllo costante dei flussi economico-finanziari e dei relativi obblighi, adottando dei procedimenti che siano mirati alle diverse aree di rischio che si formano in relazione ad ogni attività.

<sup>71</sup> Introdotto dalla legge 128/2015.

<sup>72</sup> L’art. 2 del Provvedimento dell’Agenzia delle entrate del 14 aprile 2016 recita: «*In fase di prima applicazione, possono presentare domanda di adesione al regime di adempimento collaborativo esclusivamente: a) i soggetti residenti e non residenti che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a dieci miliardi di euro; b) i soggetti residenti e non residenti che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro e che abbiano presentato istanza di adesione al Progetto Pilota; c) le imprese che intendono dare esecuzione alla risposta dell’Agenzia delle Entrate, fornita a seguito di istanza di interpello sui nuovi investimenti, di cui all’art. 2 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, indipendentemente dal volume di affari o di ricavi*».

<sup>73</sup> Ad esempio: la possibilità accedere ad una procedura abbreviata di interpello preventivo, in cui l’Agenzia delle Entrate si impegna a rispondere a quesiti delle imprese; la previsione di sanzioni ridotte alla metà e comunque non superiori al minimo edittale; l’esonero dal presentare garanzie per i rimborsi delle imposte dirette e indirette per tutto il periodo di permanenza del regime...

*dei contribuenti in relazione ai rischi fiscali; b) efficaci procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali il cui rispetto sia garantito a tutti i livelli aziendali; c) efficaci procedure per rimediare ad eventuali carenze riscontrate nel suo funzionamento e attivare le necessarie azioni correttive”*<sup>74</sup>.

Come si evince dalla descrizione offerta dal dato normativo, il sistema di controllo del rischio fiscale presenta caratteristiche strutturali di forte analogia rispetto ai Modelli Organizzativi previsti dal decreto 231: come questi prevede infatti procedure di *risk assessment*<sup>75</sup>, come quella di rilevazione del rischio, di determinazione dei rischi fiscali in termini quantitativi e qualitativi; e procedure di *risk management*<sup>76</sup>, come la necessaria attribuzione di ruoli secondo competenze e criteri di distribuzione dei compiti.

D'altra parte, i due sistemi si differenziano su alcuni punti: in primo luogo è opportuno osservare come nel caso dei *Tax Control Framework* l'idoneità deve essere valutata con riguardo al rischio fiscale (quindi ricomprende tutte le possibili violazioni fiscali, anche quelle non rilevanti dal punto di vista penale), mentre nel caso dei modelli organizzativi previsti dal D.Lgs. 231/2001 il rischio cui sottrarsi è quello della prevenzione dei reati presupposto; in secondo luogo, il primo sistema non prevede l'introduzione di una figura comparabile a quella dell'Organismo di Vigilanza (previsto invece, come si è visto, dall'art. 6 del D.Lgs. 231/2001); inoltre, il *Tax Control Framework* non prevede un sistema disciplinare o ipotesi di tutela di segnalazioni, come invece devono prevedere i Modelli Organizzativi<sup>77</sup>.

---

<sup>74</sup> Art. 4 D.Lgs. 128/2015.

<sup>75</sup> M. BELLACOSA, *L'inserimento dei reati tributari nel "sistema 231": dal rischio di bis in idem alla implementazione del modello organizzativo*, in *Sis. Pen.*, 2020, 7, p. 143. Si intendono le procedure di valutazione del rischio.

<sup>76</sup> Si intendono procedure di gestione del rischio.

<sup>77</sup> P.IELO, *Responsabilità degli enti e reati tributari*, in *Resp. Amm. Soc. enti*, 2020, 1, 17.

Ulteriori elementi di differenziazione attengono all'elemento soggettivo, considerato che possono avere accesso al regime di adempimento collaborativo solo i grandi contribuenti; e al controllo della relativa adeguatezza (*ex ante* dall'Ufficio competente per i *Tax Control Framework*, ed *ex post* dall'autorità giudiziaria per i Modelli di Organizzazione e Gestione)<sup>78</sup>.

Nonostante le differenze tra le due discipline, si nota come la normativa di settore avesse già anticipato quella del D.Lgs. 231 del 2001, se pur essendo destinata ad un pubblico "di nicchia". Ciò, dimostra la necessità, nell'ambiente tributario, di introdurre strumenti di valutazione dei rischi fiscali connessi alle attività svolte all'interno dell'impresa.

### **3. Gli interventi legislativi a livello nazionale ed europeo**

I tentativi della giurisprudenza di colmare la lacuna che il legislatore aveva volontariamente lasciato nel settore della responsabilità *ex D.Lgs. 231* avevano lo scopo di combattere il fenomeno evasivo nell'ambito dell'attività di impresa ed hanno anticipato lo scenario legislativo che si sarebbe venuto a creare solo qualche anno dopo. Infatti, gli interventi posti in essere dalla Cassazione creavano una situazione di incertezza sia circa la disciplina tributaria applicabile all'ente rispetto a quella della persona fisica, sia riguardo al rispetto dei principi di legalità e tassatività su cui è improntato tutto il sistema penale ed anche il decreto 231/2001, il cui ambito di applicazione era stato esteso senza un intervento normativo in tal senso.

Ci si trovava di fronte ad un panorama che richiedeva una risposta da parte del legislatore: un primo input a livello nazionale venne dato dal progetto di riforma del D.Lgs. 231/2001 ad opera della Commissione Greco nel 2008; ma la vera forza motrice

---

<sup>78</sup> A.M. DELL'OSSO, I. PELLACCHIA, CHIOMENTI, *Reati tributari e responsabilità degli enti ai sensi del D.Lgs 231 del 2001: alcuni profili problematici*, in *dirittobancario.it*, Maggio 2020, pp. 8

della riforma venne emanata a livello europeo e fu la direttiva PIF (2017/1371/UE), “relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell’Unione mediante il diritto penale”, adottata in sostituzione della Convenzione omonima del 1995.

Nel 2017 ci si è trovati, dunque, dinanzi ad una situazione che il legislatore italiano non poteva più ignorare: prima di tutto vi erano alcune fattispecie che, basandosi sui propri reati presupposto o finalistici, potevano dare rilevanza indiretta ai reati fiscali con dirette conseguenze sulla valutazione dei rischi all’interno dei modelli di organizzazione e gestione; in secondo luogo, vi era un sistema di adempimento collaborativo che richiedeva dei modelli simili a quelli previsti dalla dal D.Lgs. 231/2001; inoltre, vi era un’evoluzione della giurisprudenza di legittimità anche successiva alla sentenza *Gubert* che aveva esteso la disciplina della confisca diretta agli enti per la commissione di delitti tributari. Infine – per così dire – la ciliegina sulla torta venne data dalla direttiva PIF che aveva reso obbligatoria la previsione di una responsabilità degli enti per i reati tributari che intaccano gli interessi finanziari dell’Unione, nello specifico quelli connessi all’IVA.

È questa la cornice all’interno del quale il legislatore italiano ha deciso di dare una risposta normativa. Nel farlo, certamente avrebbe dovuto tenere in considerazione due problemi di fondo creati dal coordinamento di questa nuova disciplina (che erano stati anche al centro del dibattito dottrinale sviluppatosi sino a quel momento) con quella dei due settori nei quali veniva inserita: il rischio di violazione del *ne bis in idem* derivante dal concorso tra illecito punitivo tributario e responsabilità da reato dell’ente ed il carattere riscossivo del diritto penale tributario della persona fisica, parametrato su logiche premiali che avrebbero dovuto essere coordinate con quelle di diversa natura che sottendevano alla responsabilità degli enti<sup>79</sup>.

---

<sup>79</sup> R. BARTOLI, *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, in *Sis. Pen.*, 2020, 3, p 225.

Questa risposta legislativa è arrivata in un primo momento con la legge delega 117/2019, la quale ha recepito solo parzialmente gli input europei con il decreto legge 124/2019 e la relativa legge di conversione n. 157/2019 e, in un secondo momento, con il decreto legislativo n. 75/2020.

### **3.1 Il Progetto di riforma della Commissione Greco**

Come accennato, il primo passo verso l'implementazione del catalogo dei reati presupposto del decreto 231 del 2001 venne attuato mediante l'istituzione di un'apposita commissione di riforma al già menzionato decreto, la c.d. Commissione Greco. Questa, si insediò nel 2008 presso il Ministero della Giustizia ed ebbe il compito di individuare le fattispecie di reato che avrebbero dovuto integrare la disciplina della responsabilità della persona giuridica. Al termine dei lavori, la Commissione propose l'inserimento all'interno del decreto n. 231/2001 di una serie di reati che risultavano conformi alla *ratio* individuata dal legislatore in tema di responsabilità degli enti, e che rispondevano ad una logica di profitto dell'autore.

Fra gli altri, la commissione ministeriale aveva proposto l'introduzione fra i reati presupposto di alcuni dei reati previsti dalla legge 74 del 2000: la dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, *ex art. 2*; l'emissione di fatture o altri documenti relativi ad operazioni inesistenti, *ex art 8*; l'omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte dirette o ai fini IVA, *ex art 5*; la distruzione e occultamento di documenti contabili, *ex art 10*<sup>80</sup>.

---

<sup>80</sup> C. SANTORIELLO, *I reati tributari nella responsabilità da reato degli enti collettivi: ovvero dell'opportunità di configurare la responsabilità amministrativa delle società anche in caso di commissione di reati*, in *Arch. Pen.*, 2017, 2, 1-2.

Dopo la pubblicazione della proposta, riemersero in dottrina gli scontri fra le due opposte tesi che riguardavano l'opportunità o meno di tale modifica, la quale non è stata mai concretamente attuata dal legislatore (prima del 2019).

Un ulteriore tentativo di input legislativo, sicuramente degno di menzione, riguarda il disegno di legge S. 19 presentato il 15 marzo 2013 (fra i cui fautori vi era anche l'allora presidente del Senato) il quale al suo articolo 8 propone proprio l'estensione della responsabilità amministrativa degli enti ad alcuni reati tributari «*colmando così una lacuna ingiustificabile sul terreno politico-criminale (si evidenzia, tra l'altro, che i reati tributari si atteggiavano spesso come strumentali alla consumazione del reato di corruzione: si pensi al reato di false fatturazioni, funzionale alla creazione di provvista extracontabile destinata ad integrare una «tangente»*)<sup>81</sup>».

### **3.2 La direttiva (UE) 2017/1371 del 5 luglio 2017; la protezione degli interessi finanziari UE mediante il diritto penale e il recepimento in Italia tramite la L. 117/2019**

Il punto di svolta nel percorso di riconoscimento della responsabilità dell'ente per reati tributari non venne dato dalla giurisprudenza o dalla dottrina nazionale e, neanche dai progetti di legge susseguiti negli anni ma (ancora una volta<sup>82</sup>) da spinte provenienti dall'Unione Europea. Il riferimento è alla Direttiva 2017/1371/UE (cd.

---

<sup>81</sup> Rel. Di accompagnamento al dd. S. 19:

[http://www.senato.it/japp/bgt/showdoc/17/DDLPRES/0/699371/index.html?part=ddlpres\\_ddlpres1-relpres\\_relpres1](http://www.senato.it/japp/bgt/showdoc/17/DDLPRES/0/699371/index.html?part=ddlpres_ddlpres1-relpres_relpres1)

<sup>82</sup> L'Unione Europea, infatti, è stata la protagonista del processo di riconoscimento della responsabilità dell'ente da reato in Italia, lo stesso decreto n. 231 del 2001 è stato introdotto in Italia per ottemperare ad una serie di sollecitazioni provenienti dal panorama europeo ed internazionale, vd. p. 2 del presente elaborato.

direttiva PIF<sup>83</sup>) relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale, la quale presenta le *«norme minime riguardo alla definizione di reati e di sanzioni in materia di lotta contro la frode e altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione, al fine di rafforzare la protezione contro tali interessi finanziari»* (art 1). Lo scopo del legislatore europeo era quello di rimediare alle sostanziali disomogeneità che erano emerse in relazione alla disciplina della tutela degli interessi finanziari dell'Unione Europea nei singoli Stati membri e, soprattutto, nell'ambito dei cc.dd. *white – collar crimes*, espressione di condotte illecite poste in essere da organizzazioni complesse<sup>84</sup>.

Ai fini della propria applicazione, all'art. 2 la direttiva specifica la nozione di interessi finanziari, intendendosi come tali *«tutte le entrate, le spese e i beni coperti o acquisiti oppure dovuti in virtù: i) del bilancio dell'Unione; ii) dei bilanci di istituzioni, organi e organismi dell'Unione istituiti in virtù dei trattati o dei bilanci da questi direttamente o indirettamente gestiti o controllati»*. Viene definita anche la nozione di persona giuridica come *«qualsiasi entità che abbia personalità giuridica in forza del diritto applicabile, ad eccezione degli Stati o di altri organismi pubblici nell'esercizio dei pubblici poteri e delle organizzazioni internazionali pubbliche»*.

---

<sup>83</sup> Questa direttiva è stata adottata in sostituzione della cd. Convenzione PIF, del 1995 relativa alla protezione degli interessi finanziari delle Comunità europee a mezzo di sanzioni penali, la stessa Commissione nella relazione del 2004 sull'applicazione di questo atto aveva dichiarato che non era stato *«soddisfatto efficacemente il fabbisogno specifico di tutela penale degli interessi finanziari delle Comunità»*.

Inoltre, dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, in una comunicazione del 2011, la COM 2011 293, la Commissione aveva manifestato la propria volontà di incidere in maniera più pregnante sulla tutela degli interessi finanziari, anche grazie alle nuove competenze riconosciute all'Unione sia nel settore del ravvicinamento delle disposizioni di diritto penale sostanziale (art. 83 TFUE), sia in materia di protezione degli interessi finanziari (art. 325 TFUE).

<sup>84</sup> F. C. LA VATTIATA, *La nuova direttiva PIF. Riflessioni in tema di responsabilità da reato degli enti giuridici, gruppi societari e reati tributari*, in *Giur. Pen.*, 2019, 9, p 1.

La portata della direttiva è inoltre circoscritta ai casi di gravi reati contro il sistema comune dell'IVA, posti in essere quando le *«azioni od omissioni di carattere internazionale secondo la definizione di cui all'articolo 3, paragrafo 2, lettera d), siano connesse al territorio di due o più Stati membri dell'Unione e, comportino un danno complessivo pari ad almeno 10 000 000 EUR»*; oltre a questi reati la direttiva si impegna anche a contrastare anche altri reati c.d. connessi (art. 4).

L'art. 3 specifica la nozione di frode lesiva, articolandola in quattro punti che riguardano: la materia delle spese sostenute dall'Unione e non relative agli appalti; la materia delle spese sostenute dall'Unione e relative agli appalti; la materia delle entrate dell'Unione diverse dalle risorse proprie provenienti dall'IVA; e la materia delle entrate derivanti dalle risorse IVA. Queste condotte di frode rilevano in relazione a specifiche modalità: un primo modello si basa sull'utilizzo o presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti, cui segua il conseguimento di un indebito beneficio per l'agente, con danno del bilancio UE; il secondo modello si sostanzia nella mancata comunicazione di informazioni, a fronte di un obbligo in tal senso, da cui derivino le medesime conseguenze; il terzo modello, invece, riguarda la distrazione di somme o benefici (ovvero il conseguimento a finalità incompatibili con quelle originarie).

Circa la responsabilità della persona giuridica, la direttiva stabilisce che si devono ritenere responsabili quelle persone giuridiche che hanno tratto beneficio dalla consumazione dei reati previsti dalla stessa, qualora questi siano stati commessi da parte di membri apicali, ovvero a seguito dell'omissione di controlli da parte dei vertici societari (art. 6). Nei confronti di queste persone giuridiche si potranno applicare sanzioni pecuniarie o di altra natura (art. 9).

Alla luce di tali disposizioni il Legislatore italiano era tenuto, entro la scadenza dei termini di attuazione della direttiva, ad inserire nel catalogo del decreto 231 le fattispecie tributarie da essa prese in considerazione e, in tal senso, è intervenuto con la

L. 117/2019 (cd. Legge di delegazione europea 2018), recante «*Delega al Governo per il recepimento delle direttive europee e l'attuazione di altri atti dell'Unione europea – Legge di delegazione europea 2018*», che al suo art. 3 lett. e) prescrive al Governo di integrare la disciplina di cui al D.Lgs. 231/2001 riguardante la responsabilità amministrativa degli enti, prevedendo all'interno del catalogo dei reati–presupposto anche quelle fattispecie incriminatrici che ledono gli interessi finanziari dell'Unione Europea secondo quanto previsto dalla Direttiva. La lettera h del medesimo articolo prevede, inoltre, la possibilità per il legislatore di introdurre alcune delle sanzioni previste dalla Direttiva, in aggiunta a quelle amministrative previste dal D.Lgs. 231/2001<sup>85</sup>.

La *legge di delegazione europea 2018* sembra in realtà adottare un approccio molto cauto alla materia, in quanto, pur considerando “doveroso” includere le frodi in materia di IVA all'interno del catalogo 231, riserva «alla discrezionalità del legislatore la futura valutazione circa l'opportunità di ricomprendere in blocco il comparto penale–tributario» nella disciplina della responsabilità degli enti<sup>86</sup>.

A questo punto il Governo non si poteva più esimere dall'individuazione e dall'inserimento all'interno del decreto dei reati tributari, quantomeno di quelli relativi alla tutela degli interessi finanziari dell'Unione – anche se, come si vedrà, la riforma andrà oltre il mero adempimento degli obblighi sovranazionali–, esercitando quella “discrezionalità” che gli era stata demandata, in primis con il c.d. decreto fiscale (D.L. 124/2019, conv. Con modif. in L. 157/2019) ed integrato con il successivo D.Lgs. n. 75 del 2020<sup>87</sup>.

---

<sup>85</sup> A. SCARCELLA, *I reati tributari « entrano » nel decreto 231, luci ed ombre di una riforma attuata con decretazione d'urgenza*, in *Resp. Amm. Soc. enti*, 2020, 2, p. 50.

<sup>86</sup> Relazione illustrativa al d.d.l. di delegazione europea 2018 (A.C. 1201).

<sup>87</sup> E. BASILE, *Il recepimento della direttiva PIF in Italia e l'evergreen art. 316 – ter*, in *Dir. Pen. Cont. - Riv. Trim.*, 3, 2020, p. 189.

### **3.3 Il cd. decreto fiscale: una riforma a più step. Il d.D.L. 124/2019, la Legge di conversione 157/2019 e il D.Lgs. 75/2020**

Come accennato, l'attuazione della direttiva PIF ha costituito un processo che il legislatore italiano ha scelto di completare in diverse fasi.

La prima, è stata l'emissione del decreto legge n. 124 del 2019, con questo atto è stato introdotto nel D.Lgs. 231 del 2001 il nuovo articolo 25 *quinquiesdecies* ("reati tributari") che, nella sua versione originaria prevedeva l'estensione della responsabilità amministrativa dell'ente solo alla fattispecie di cui all'art. 2 del D.Lgs. 74/2000<sup>88</sup>, cioè al delitto di utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti. A ben vedere, questa impostazione non rispondeva al disposto della direttiva PIF la quale (come specificato nel precedente paragrafo), faceva riferimento a quattro condotte fraudolente, ricomprendendo un raggio d'azione estremamente più vasto rispetto a quello coperto dall'art. 2 del D.Lgs. 74/2000.

Questa carenza è stata colmata, in un secondo momento, con la legge di conversione n. 157/2019<sup>89</sup> che al suo articolo 39 comma 2 prevede la responsabilità dell'ente e la conseguente sanzione pecuniaria misurata per quote per:

- a) Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'art. 2, comma 1, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;

---

<sup>88</sup> In tal caso, il decreto prevedeva una sanzione pecuniaria fino a duecento quote.

<sup>89</sup> Si ricorda che l'efficacia delle modifiche in materia penale previste dal decreto era stata posticipata al momento di entrata in vigore della legge di conversione, costituendo così «una sorta di "bozza" del disegno di legge di conversione... una sorta di manifestazione di intenti»; così S. FINOCCHIARO, *In vigore la "riforma fiscale": osservazioni a prima lettura della legge 157/2019 in materia di reati tributari, confisca allargata e responsabilità degli enti*, in *Sist. Pen.*, 7 gennaio 2020.

Al riguardo la Corte di Cassazione, nella sentenza n. 4433 del 2020 ha evidenziato l'equiparazione tra “*altri documenti*” e “*fattura*” sulla base della natura funzionale del documento.

Inoltre, l'interpretazione giurisprudenziale ha definito il concetto di “*inesistenza*” come “*ogni tipo di divergenza fra la realtà commerciale e la sua espressione documentale, tenuto conto dello speciale coefficiente di insidiosità che connette all'utilizzazione della fattura*”<sup>90</sup>, e lo ha suddiviso nelle categorie di inesistenza oggettiva, soggettiva e giuridica.<sup>91</sup>

- b) Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti previsto all'art. 2, comma 2 *bis*, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;
- c) Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici previsto dall'art. 3, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;
- d) Il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti previsto dall'art. 8, comma 1, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;
- e) Il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti previsto dall'art. 8, comma 2 *bis*, la sanzione pecuniaria di quattrocento quote
- f) Il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili previsto dall'art. 10, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;
- g) Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte previsto all'art. 11, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;

---

<sup>90</sup> v. Cass. Pen., Sez. III, 15 novembre 2019, n. 1998.

<sup>91</sup> N. DE RENZIS SONNINO, *Prime brevi riflessioni sull'adeguamento dei modelli organizzativi conseguente all'inserimento dei reati tributari nel novero delle fattispecie di responsabilità ex D.Lgs. n. 231/2001*, in *Sis. Pen.*, 2020, 7.

Inoltre, al comma 2 dell'art. 25 – *quinquiesdecies*, è prevista una circostanza aggravante costituita dall'aumento di un terzo delle sanzioni pecuniarie nei casi in cui l'ente ha conseguito un «*profitto di rilevante entità*».

A tal proposito il legislatore ha mancato di fornire dei criteri di determinazione di questo parametro rischiando di creare una situazione di incertezza nell'interpretazione del profitto che possa essere ritenuto *rilevante*, tuttavia delle indicazioni possono essere individuate nella giurisprudenza elaborata per altre disposizioni del decreto 231 in cui compare il medesimo requisito<sup>92</sup>. Con specifico riferimento ai reati societari, ad esempio, la giurisprudenza di legittimità ha stabilito che il “profitto di rilevante entità” è un concetto “dinamico”, che deve essere rapportato alla natura e al volume dell'attività di impresa e comprende anche i vantaggi economici non immediati, oltre che quelli soltanto potenziali<sup>93</sup>.

Il comma 3 del medesimo articolo approfondisce il profilo sanzionatorio<sup>94</sup> e stabilisce che, in caso di commissione di uno dei reati di cui al comma 1 possono essere applicate le sanzioni interdittive del divieto di contrarre con la pubblica amministrazione (art. 9, comma 2, lett. c, D.Lgs. 231 del 2001), dell'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi, e l'eventuale revoca di quelli già concessi (lett. d), e del divieto di pubblicizzare beni o servizi (lett. e). Occorre ricordare, inoltre, che ai sensi dell'art. 18 del decreto può essere disposta la pubblicazione della sentenza di condanna quando nei confronti dell'ente viene applicata una sanzione

---

<sup>92</sup> Artt. 13, 16, 24, 25, 25 *ter*, 25 *sexies* del D.Lgs. 231/2001.

<sup>93</sup> 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, p. 11; Cass. Pen., sez. II, 9 febbraio 2016, n. 11209.

<sup>94</sup> In linea con quanto previsto dall'art. 9 della Direttiva (UE) n. 1371 del 2017 che, nel richiedere sanzioni «effettive, proporzionate e dissuasive», dispone che oltre alle sanzioni pecuniarie possono essere previste anche sanzioni di *altro tipo*.

interdittiva e, ai sensi dell'art. 19, il giudice provvede sempre alla confisca del prezzo o del profitto del reato nella forma diretta o per equivalente<sup>95</sup>.

Effettuando un confronto fra il testo del c.d. *decreto fiscale* e le disposizioni della direttiva PIF, la riforma sembra fare, come è stato notato in dottrina, «troppo e troppo poco»<sup>96</sup>.

Da un lato il “troppo” è costituito dal fatto che vengono nella sostanza assimilati gli interessi nazionali a quelli sovranazionali, di fatto il legislatore “coglie l’occasione” per inserire fra i reati presupposto della responsabilità dell’ente anche quelli che hanno ad oggetto tributi di carattere esclusivamente nazionale (ad es. l’IRPEF) andando, quindi, ben oltre alle ipotesi di frodi IVA “gravi” contemplate dalla direttiva<sup>97</sup>.

Da un altro punto di vista, invece, la riforma fa “troppo poco” in quanto non contempla alcuni reati come quelli previsti agli articoli 4, 5 e 10 *quater* del D.Lgs. 74/2000<sup>98</sup>, non rispettando a pieno, quindi, gli obblighi previsti dalla direttiva PIF, in quanto queste condotte rientravano nell’ampia nozione di “frode” prevista all’articolo tre della stessa. Inoltre, è stato osservato come proprio la mancanza dell’art. 5 del D.Lgs. 74/2000, non permettesse di contrastare in modo efficace il fenomeno di evasione mediante esterovestizione societaria<sup>99</sup>.

Questo *vulnus* è stato poi colmato con l’ultimo *step* di questo processo di recepimento: il D.Lgs. 75 del 2020, il cui articolo 5, comma 1, lett. c, provvede ad inserire il comma 1 *bis* all’interno dell’art 25 *quinquiesdecies* del D.Lgs. 231 del 2001

---

<sup>95</sup> Questa si rivela una novità rispetto alla precedente impostazione avviata dalla giurisprudenza *Gubert* che riteneva applicabile all’ente la sola confisca diretta.

<sup>96</sup> S. FINOCCHIARO, *In vigore la “riforma fiscale”: osservazioni a prima lettura della legge 157/2019 in materia di reati tributari, confisca allargata e responsabilità degli enti*, cit.

<sup>97</sup> E. BASILE, *Il recepimento della direttiva PIF in Italia e l’evergreen art. 316 – ter*, in *Dir. Pen. Cont. - Riv. Trim*, 2020, 3, 191.

<sup>98</sup> Reato di dichiarazione infedele, di omessa dichiarazione e di indebita compensazione.

<sup>99</sup> S. FINOCCHIARO, *In vigore la “riforma fiscale”: osservazioni a prima lettura della legge 157/2019 in materia di reati tributari, confisca allargata e responsabilità degli enti*, cit.

con la previsione dei tre reati sopra citati ma specificando che, in relazione a questi, la responsabilità dell'ente sorge nel momento in cui questi 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*». Questa specificazione, pur in piena conformità con il disposto della direttiva europea, ha destato delle perplessità a livello nazionale in quanto crea delle differenze di trattamento fra questi reati, che quindi diventano rilevanti solo nel caso di frodi dell'IVA, e quelli inseriti con la Legge 157/2019, che invece potranno essere sempre fonte di responsabilità in capo all'ente<sup>100</sup>.

L'analisi proposta finora si concentra su quanto del c.d. *decreto fiscale* concerne la responsabilità da reato delle persone giuridiche; ai fini della trattazione, però, appare utile soffermarsi anche sulle caratteristiche generali della riforma che attengono sia la sua *ratio*, sia le ulteriori modifiche apportate alla disciplina tributaria e penale tributaria.

In *primis*, si può affermare che l'attuazione della direttiva PIF sia stata articolata su tre livelli: un primo che predispone degli incrementi di pena per talune disposizioni incriminatrici anche *extra-codicem*; un secondo che ha previsto degli innesti alla previgente normativa del Codice penale e in materia penal-tributaria di contrasto al contrabbando; e un terzo che si concentra sull'integrazione del c.d. catalogo 231<sup>101</sup>.

La riforma si caratterizza per un generale inasprimento della politica sanzionatoria in materia penale tributaria per molte fattispecie e per l'abbassamento delle soglie di punibilità<sup>102</sup>, creando nella sostanza un ampliamento della soglia di rilevanza penale dell'evasione fiscale, in realtà entrambi questi effetti si vedono mitigati da numerose modificazioni che sono intervenute in sede di legge di

---

<sup>100</sup> F. MAZZACUVA, *L'ingresso dei reati tributari nel sistema di responsabilità ex crimine degli enti collettivi*, Cit.

<sup>101</sup> così E. BASILE, *Il recepimento della direttiva PIF in Italia e l'evergreen art. 316 – ter*, in *Dir. Pen. Cont. - Riv. Trim.*, 2020, 3, 190.

<sup>102</sup> Relazione dell'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione, 2020, 3.

conversione, oltre che da un ampliamento dell'ambito applicativo dell'art. 13, comma 2 che prevede una causa di non punibilità che è stata estesa ai reati di cui agli articoli 2 e 3.<sup>103104</sup>

Con particolare riferimento a tale causa di non punibilità, questa prevede un'esclusione della punibilità nel caso in cui i debiti tributari, compresi interessi e sanzioni, siano stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, e ciò nel caso in cui questi intervengano prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento.

L'estensione dell'ambito di operatività dell'art. 13 comma 2 dimostra come la *ratio* che pervade tutta la disciplina tributaria e penal-tributaria presenti un carattere marcatamente riscossivo, che privilegia il pagamento delle somme dovute in

---

<sup>103</sup> La riforma ha innalzato le sanzioni per l'art. 2 ("dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti"), per il quale la pena viene elevata dalla reclusione da un anno e sei mesi a sei anni a quella della reclusione da quattro a otto anni; per l'art.3 ("dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici"), i cui limiti di pena sono stati portati da tre ad otto anni; per l'art. 4 ("dichiarazione infedele") passando dalla reclusione da uno a tre anni alla durata da due anni a quattro anni e sei mesi; per l'art.5 ("omessa dichiarazione"), la cui cornice edittale viene raddoppiata andando da due a cinque anni; per l'art. 8 ("emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti"), per il quale la pena viene elevata da quattro a otto anni; infine è stata innalzata la pena detentiva per il reato, ex art. 10, di occultamento o distruzione di documenti contabili, ove si passa ad una cornice che va da un minimo di tre anni a un massimo di sette anni di reclusione.

<sup>104</sup> all'inasprimento dei limiti edittali si aggiunge anche la previsione della c.d. confisca allargata (o per sproporzione) nel caso di commissione di alcuni illeciti penal tributari (art. 2,3, 8 e 11) nei casi in cui l'evasione fiscale supera il valore di 100000 euro o 200000 euro a seconda dei casi. questo tipo di confisca è una forma di ablazione patrimoniale basata sostanzialmente sulla sproporzione patrimoniale ed ha ad oggetto il denaro, i beni o altre utilità di cui il condannato non può giustificare la provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo per un valore sproporzionato al proprio reddito.

conseguenza dell'evasione rispetto alla pena in quanto tale. È importante notare, inoltre, che questa stessa previsione non è stata invece applicata anche nei confronti degli enti, rischiando di creare una diversificazione di trattamento tra la persona fisica e quella giuridica.

Infine, come ricostruito nei paragrafi precedenti, un punto su cui sicuramente il legislatore si sarebbe dovuto soffermare (in quanto ha costituito uno dei principali motivi per cui tale disciplina non è stata introdotta in tempi precedenti ed anzi, ha dovuto seguire un percorso tanto tortuoso) è quello del rischio di duplicazione delle sanzioni in capo all'ente con conseguente violazione del principio del *ne bis in idem*, a causa della somma tra le sanzioni amministrative previste dall'art. 11 del D.Lgs. 472 del 1997 a quelle previste dal D.Lgs. 231/2001. Nella stessa relazione illustrativa alla decreto legislativo 124 del 2019 si legge infatti che: *«Con l'introduzione della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche per i più gravi reati tributari commessi nel loro interesse o vantaggio, si inizia a colmare un vuoto di tutela degli interessi erariali che, pur giustificato da ampi settori della dottrina con la necessità di evitare duplicazioni sanzionatorie, non può più ritenersi giustificabile sia alla luce della più recente normativa eurounitaria, si in ragione delle distorsioni e delle incertezze che tale lacuna aveva contribuito a generare nella pratica giurisprudenziale»*<sup>105</sup>.

A ben vedere, all'interno dei diversi "step" tramite i quali si è prevista la responsabilità dell'ente per i reati tributari, mancano delle disposizioni che diano rilevanza ai meccanismi di coordinamento fra le due discipline sì da evitare la possibilità di eccesso sanzionatorio.

---

<sup>105</sup> Relazione dell'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione, 3/2020.



## CAPITOLO II

### IL DOPPIO BINARIO SANZIONATORIO DEL SISTEMA PENALE TRIBUTARIO ALLA LUCE DELLA “NUOVA” RESPONSABILITA’ DELL’ENTE IN RELAZIONE AI REATI TRIBUTARI

**SOMMARIO:** 1. Il principio de *ne bis in idem*: *lineamenti generali* – 2. La giurisprudenza delle Corti in materia di *ne bis in idem*: i presupposti – 2.1 La *matière pénale* – 2.2 l’*idem factum* – 2.3 Il *bis*. Cambio di rotta della Corte EDU con il caso *A e B c. Norvegia* – 2.4 Valorizzazione del criterio della proporzionalità del cumulo sanzionatorio: il caso *Menci* – 3. Il sistema penal-tributario italiano in relazione ai criteri del *ne bis in idem* convenzionale – 4. L’intervento della riforma fiscale con la L. 157/2019 e la responsabilità amministrativa dell’ente ex D.Lgs. 231/2001 per i reati tributari – 4.1. Il nuovo doppio binario sanzionatorio penal-tributario dell’ente in relazione al *ne bis in idem* convenzionale – 5. Il modello offerto dal settore degli abusi di mercato: il 187 *terdecies* t.u.f.

#### **1. Il principio del *ne bis in idem*: lineamenti generali**

Nel capitolo precedente si è fatta una disamina del rapporto che, nell’ultimo ventennio, si è sviluppato tra i reati tributari e la responsabilità da reato degli enti. Il legame fra i due settori e l’influenza sempre maggiore dei reati tributari in una società sviluppata e fondata sull’attività economica d’impresa (oltre che, come si è visto, gli input a livello sovranazionale) hanno condotto il legislatore del 2019 a riformare la disciplina del D.Lgs. 231/2001, introducendo nel catalogo dei reati-presupposto anche i cc.dd. *tax-crimes*.

Si è anche detto come, in quest'opera di implementazione, un particolare riguardo si sarebbe dovuto avere per il coordinamento della risposta sanzionatoria che colpisce l'ente dopo la sentenza di condanna. Allo stato dei fatti, tale risposta è costituita dalla somma fra la sanzione tributaria derivante dall'illecito penale e la sanzione "amministrativa" ex. D.Lgs. 231/2001 che ha come presupposto il medesimo illecito; in questo senso, il rischio di frizione del principio del *ne bis in idem* risulta evidente.

Per comprendere al meglio il ruolo che questo principio gioca nell'argomento di interesse, è fondamentale delineare il suo ambito di operatività e ripercorrere gli sviluppi dottrinali e giurisprudenziali che si sono succeduti negli anni.

Il brocardo latino *ne bis in idem* ha origini molto antiche, c'è chi individua le sue radici già nel diritto romano (*bis in aedem re non sit actio*) e chi ne testimonia una particolare attenzione e diffusione nei paesi di *common law*<sup>1</sup>, il suo significato letterale è "non due volte per la medesima cosa" e la sua portata costituisce una regola per la quale è vietato sottoporre lo stesso soggetto, per un medesimo fatto, a un nuovo procedimento penale, quando questi sia stato già condannato in via definitiva.

Tale principio è stato consacrato a livello internazionale dall'art. 4 del Prot. n. 7 della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (di seguito: CEDU), il quale recita «*Nessuno può essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un'infrazione per cui è stato scagionato o condannato a seguito di una sentenza definitiva conforme alla legge ed alla procedura penale dello Stato*», inoltre,

---

<sup>1</sup> vd. P. COSTANZO, L. TRUCCO, *Il Principio del ne bis in idem nello spazio giuridico nazionale ed europeo*, in *Consultaonline*, 21 Dicembre 2015, sottolinea come tracce del principio in questione sono state rinvenute già nel *Corpus Iuris Civilis* e in Demostene e, in epoca medievale in alcune opere dell'arcivescovo di Canterbury, Thomas Becket.

è contenuto anche all'art. 50 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea (in sigla: CDFUE )<sup>2</sup>.

In questa cornice il principio di *ne bis in idem* viene ricompreso nella categoria dei diritti fondamentali e inalienabili della persona, ponendolo sullo stesso piano di altri interessi di rango ancora più elevato, senza ammettere deroghe neanche in caso di urgenza ai sensi dell'art. 15 CEDU<sup>3</sup>.

Nonostante tale principio, nei diversi ordinamenti interni, sia spesso di rango costituzionale, in quello italiano non trova un diretto riconoscimento nella Carta Fondamentale, anche se può essere ricavato implicitamente dagli art. 24 e 111 Cost.: la Corte Costituzionale, nella sua ordinanza n. 501 del 2000 ha infatti affermato che *«tale esigenza di definitività e certezza costituisce un valore costituzionalmente protetto, in quanto ricollegabile sia al diritto alla tutela giurisdizionale (art. 24 della Costituzione), la cui effettività risulterebbe gravemente compromessa se fosse sempre possibile discutere sulla legittimità delle pronunce di cassazione (sentenza n. 224 del 1996); sia al principio della ragionevole durata del processo, ora assunto a rango di precetto costituzionale alla luce del secondo comma dell'art. 111 della Costituzione, come modificato dall'art. 1 della legge costituzionale 23 novembre 1999, n. 2»*.

Il *ne bis in idem*, a livello interno, viene invece esplicitamente sancito dall'art. 649 c.p.p., il quale prevede che: *«L'imputato prosciolto o condannato con sentenza o decreto penale divenuti irrevocabili non può essere di nuovo sottoposto a*

---

<sup>2</sup> che recita: *«Diritto di non essere giudicato o punito due volte per lo stesso reato: Nessuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato nell'Unione a seguito di una sentenza penale definitiva conformemente alla legge»*.

<sup>3</sup> Così M. TOLOMELLI, *Giudicato penale e lex mitior ex art. 7 CEDU: argomenti a difesa della stabilità della preclusione*, in *Cass. pen.*, 2014, 7, pp. 2718. L'art. 15 CEDU prevede la possibilità di deroga agli obblighi previsti dalla convenzione in caso di *«guerra o in caso di altro pericolo pubblico che minacci la vita della nazione»*.

*procedimento penale per il medesimo fatto, neppure se questo viene diversamente considerato per il titolo, per il grado o le circostanze, salvo quanto disposto dagli articoli 69 comma 2 e 365 (...)*». Sempre a livello processuale, il principio si è legato al concetto di giudicato, per cui con l'art. 669 c.p.p. è stato posto un rimedio<sup>4</sup> al caso

---

<sup>4</sup> L'art. 669 c.p.p. recita: «*Se più sentenze di condanna divenute irrevocabili sono state pronunciate contro la stessa persona per il medesimo fatto, il giudice ordina l'esecuzione della sentenza con cui si pronunciò la condanna meno grave, revocando le altre.*

*Quando le pene irrogate sono diverse, l'interessato può indicare la sentenza che deve essere eseguita. Se l'interessato non si avvale di tale facoltà prima della decisione del giudice dell'esecuzione, si applicano le disposizioni dei commi 3 e 4.*

*Se si tratta di pena pecuniaria e pena detentiva, si esegue la pena pecuniaria. Se si tratta di pene detentive o pecuniarie di specie diversa, si esegue la pena di minore entità; se le pene sono di uguale entità, si esegue rispettivamente l'arresto o l'ammenda. Se si tratta di pena detentiva o pecuniaria e della sanzione sostitutiva della semidetenzione o della libertà controllata, si esegue, in caso di pena detentiva, la sanzione sostitutiva e, in caso di pena pecuniaria, quest'ultima.*

*Quando le pene principali sono uguali, si tiene conto della eventuale applicazione di pene accessorie o di misure di sicurezza e degli altri effetti penali. Quando le condanne sono identiche, si esegue la sentenza divenuta irrevocabile per prima.*

*Se la sentenza revocata era stata in tutto o in parte eseguita, l'esecuzione si considera come conseguente alla sentenza rimasta in vigore.*

*Le stesse disposizioni si applicano se si tratta di più decreti penali o di sentenze e di decreti ovvero se il fatto è stato giudicato in concorso formale con altri fatti o quale episodio di un reato continuato, premessa, ove necessaria, la determinazione della pena corrispondente.*

*Se più sentenze di non luogo a procedere o più sentenze di proscioglimento sono state pronunciate nei confronti della stessa persona per il medesimo fatto, il giudice, se l'interessato entro il termine previsto dal comma 2 non indica la sentenza che deve essere eseguita, ordina l'esecuzione della sentenza più favorevole, revocando le altre.*

*Salvo quanto previsto dagli articoli 69 comma 2 e 345, se si tratta di una sentenza di proscioglimento e di una sentenza di condanna o di un decreto penale, il giudice ordina l'esecuzione della sentenza di proscioglimento revocando la decisione di condanna. Tuttavia, se il proscioglimento è stato pronunciato per estinzione del reato verificatasi successivamente alla data in cui è divenuta irrevocabile la decisione di condanna, si esegue quest'ultima.*

in cui, in violazione del *ne bis in idem*, venissero emesse più sentenze in relazione ad un soggetto per un medesimo fatto<sup>5</sup>.

Di fondamentale importanza appare anche il fatto che, pur conservando un'essenza unitaria, il principio in questione sia stato diversamente declinato a seconda del contesto di riferimento, individuando un piano sostanziale ed uno processuale, due piani che si rivelano come reciproci ed autonomi allo stesso tempo<sup>6</sup>.

Il c.d. *ne bis in idem* processuale, come si è detto, si sostanzia nel divieto di aprire un nuovo procedimento o di proseguirne uno già aperto nei confronti di un medesimo fatto già giudicato in modo definitivo (art. 649 c.p.p.), la *ratio* di questo principio è sicuramente quella di razionalizzare i tempi e le risorse, oltre che di certezza del diritto; allo stesso modo si manifesta anche come garanzia per l'individuo, nel momento in cui questi non assisterà ad un peggioramento della propria situazione giuridica o non si vedrà sottoposto ad una serie di procedimenti.

Il piano sostanziale del principio invece consiste nell'evitare una duplice qualificazione giuridica per un medesimo fatto e, di conseguenza, anche di duplicare la sanzione. Questa è un'esigenza che discende da ragioni di equità e proporzionalità a cui nell'ordinamento italiano si è risposto sia attraverso il principio di specialità (art. 15 c.p.) che tramite gli artt. 84, 61, 62, prima parte, 68, 581, co. 2, c.p. che sono, a loro volta, portatori del criterio ermeneutico *«per cui è inammissibile, a fronte della medesimezza del fatto, la doppia sanzione, ogniqualvolta la natura del reato (ritenuto*

---

*Se si tratta di una sentenza di non luogo a procedere e di una sentenza pronunciata in giudizio o di un decreto penale, il giudice ordina l'esecuzione della sentenza pronunciata in giudizio o del decreto».*

<sup>5</sup> A. RUGGIERO, *Il ne bis in idem: un principio alla ricerca di un centro di gravità permanente*, in *Cass. pen.*, 2017, 10.

<sup>6</sup> A.F. TRIPODI, *ne bis in idem e reati tributari*, in *Diritto Penale dell'Economia*, Vicenza, a cura di CADOPPI A., CANESTRARI S., MANNA A., PAPA M., in *Omnia. Trattati giuridici*, Wolters Kluwer Italia, 2017.

*e sanzionato), il bene giuridico da esso tutelato e l'evento in senso giuridico che esso contempla, esauriscano integralmente il disvalore che promana dall'azione o dall'omissione, tanto rispetto alla tipicità del comportamento che alla relativa colpevolezza»<sup>7</sup>.*

I due piani finiscono inevitabilmente per intersecarsi e la regola sostanziale finisce per riconoscersi in quella processuale ed anzi, ad esserne ricompresa in quanto quest'ultima, avendo come oggetto la duplicazione dei procedimenti vede come conseguenza una duplicazione di condanne per il medesimo fatto<sup>8</sup>.

Inoltre, la Corte Costituzionale si è soffermata sul collegamento tra il *ne bis in idem* processuale e la sfera dei diritti dell'individuo relativamente alla necessità di evitare che «*la medesima situazione giuridica possa divenire oggetto di statuizioni giurisdizionali in perpetuo divenire*» e che il soggetto venga esposto alla «*spirale di reiterate iniziative penali per il medesimo fatto*»<sup>9</sup>. Si nota, quindi, come il divieto di *bis in idem* sia andato incontro ad un valore sempre più sostanziale. Le diverse dinamiche che si sono avvicinate attorno alle caratteristiche del *ne bis in idem* hanno fatto sì che

---

<sup>7</sup> G. RANALDI, F. GAITO, *Introduzione allo studio dei rapporti tra ne bis in idem sostanziale e processuale*, in *Archivio Penale*, 2017, 1.

Gli articoli del Codice penale richiamati riguardano: il reato complesso (art. 84 c.p.); le circostanze aggravanti e attenuanti comuni (artt. 61-62 c.p.); e i limiti al concorso di circostanze (art. 68 c.p., che richiama direttamente l'art. 15 c.p.). Il riferimento riguarda anche il reato di percosse (art. 581 c.p.), che nella sua seconda parte (“tale disposizione non si applica quando la legge considera la violenza come elemento costitutivo o come circostanza aggravante di un altro reato”) rappresenta espressione diretta del *ne bis in idem* sostanziale.

<sup>8</sup> A.F. TRIPODI, cit.

<sup>9</sup> C. Cost. 31/05/2016, dep. 21/07/2016, n. 200.

questo venisse considerato da alcuni non come un principio unitario e assiolgicamente autonomo, quanto piuttosto come una forma neutra a contenuto variabile<sup>10</sup>.

Partendo da queste dovute premesse si può giungere ad analizzare uno dei profili più dibattuti del principio preso in esame, quello che riguarda il sistema sanzionatorio. In tal senso gli orientamenti delle pronunce della Corte EDU e della Corte di Giustizia dell'Unione Europea mirano ad estendere l'ambito di applicazione del *ne bis in idem* utilizzando un approccio di tipo sostanziale nella qualificazione delle sanzioni.

Nello specifico, questo *modus operandi* va a ricomprendere tutti quegli ordinamenti che presentano un c.d. doppio binario sanzionatorio, penale e amministrativo, che fa corrispondere ad un medesimo fatto materiale una condotta che può costituire presupposto di un procedimento tanto in sede penale, quanto in sede amministrativa.

In questo senso, secondo l'interpretazione presentata dalle Corti, l'incompatibilità in relazione al divieto di *bis in idem* sorge nel momento in cui le sanzioni scaturenti dal procedimento tributario presentino, tra gli altri requisiti, una *ratio* punitiva e deterrente<sup>11</sup> (e non ripristinatoria e risarcitoria, propria invece del settore tributario); in

---

<sup>10</sup> L. BIN, *Anatomia del ne bis in idem: da principio unitario a trasformatore neutro di principi e regole*, in *Dir.pen. cont.- Riv. trim.*, 2020, 3, p. 24, in cui si nota che «*In altre parole, il ne bis in idem non è un principio, ma un modo attraverso cui un determinato principio, costituzionale o sistematico, può prendere corpo, attuandosi (ma non necessariamente esauendosi) in un determinato contesto; meglio: di uno dei modi attraverso cui un principio diviene regola, o attraverso cui il bilanciamento di più principi si fissa in una regola. Le regole, come noto, possono assumere forme diverse: possono vietare, facultizzare o imporre; e ancora vietare in toto determinati comportamenti, o vietare il superamento di limiti minimi o massimi, quantitativi o temporali, subordinare il divieto a condizioni, ecc. Il ne bis in idem è un "tipo di regola" che vieta di duplicare azioni aventi un medesimo oggetto; ma tale oggetto, così come le azioni di cui è vietata la duplicazione, dipendono dal principio di volta in volta tradotto in questo tipo di regola*».

<sup>11</sup> E. D. BASSO, A. VIGLIONE, *Diritto penale tributario*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2021.

tal caso, infatti, si rientrerà nella *matière pénale* indipendentemente dalla nomenclatura che il legislatore ha scelto di utilizzare per identificare il procedimento<sup>12</sup>.

Alla luce di ciò, le decisioni delle Corti ruotavano attorno a due punti fondamentali: il primo consisteva nell'attribuzione dell'illecito amministrativo alla sfera della *matière pénale* (secondo l'approccio basato sulla qualificazione della sanzione), con conseguente assimilazione del relativo procedimento ed attivazione delle garanzie penalistiche previste dalla CEDU; il secondo punto era la prospettiva dell'*idem factum*<sup>13</sup>, come criterio per valutare la medesimezza del fatto ai fini dei due procedimenti (amministrativo e penale), secondo questo criterio ciò che diventa rilevante è il fatto inteso dal punto di vista naturalistico, tenendo conto delle *circostanze fattuali concrete relative allo stesso autore e indissociabilmente legate fra loro nel tempo e nello spazio*. Ciò che interessa, quindi è il fatto inteso come *idem factum* e non come *idem legale*, cioè come fatto tipizzato dalle norme<sup>14</sup>.

---

<sup>12</sup> Allo scopo di evitare la cd. "truffa di etichette" la Corte EDU, con la sentenza *Engel c. Paesi Bassi*, 8/06/1976, ha stabilito i cd. *criteri Engel* (di tipo oggettivo - sostanziali) per individuare la natura penale di una sanzione, questi sono: a) la qualificazione giuridica dell'illecito secondo il diritto interno (che se già di natura penale, non necessita di ulteriori accertamenti); la natura dell'infrazione (tenendo conto del carattere e della natura della norma trasgredita); c) la natura e il grado di severità della sanzione (la gravità attiene a profili contenutistici della sanzione e la natura si desume dallo scopo della sanzione o dalla pertinenzialità ad un fatto di reato). Occorre notare come, nel tempo, il requisito dello scopo della sanzione si sia visto riconoscere un ruolo autonomo e un ruolo di protagonista nella valutazione della Corte, la quale, una volta accertato il carattere repressivo della sanzione tende ad essere orientata verso la natura penale della stessa, sia quando questo è considerato come principale finalità dell'intervento (Corte EDU, *Lauko c. Slovacchia*, 2/09/1998), sia quando sono prevalenti le finalità preventive (Corte EDU, *Sud Fondi srl e a.c. Italia* 30/09/2007).

<sup>13</sup> Corte EDU, Grande Camera, *Zolotoukhine c. Russia*, 10.2.2009.

<sup>14</sup> MANCUSO E., VIGANÒ F., *Art. 4 Prot. n. 7 – Diritto a non essere giudicato o punito due volte*, in Giulio Ubertis – Francesco Viganò (eds.), *Corte di Strasburgo e giustizia penale*, Giappichelli, Torino, 2016, pp. 374-390.

## 2. La giurisprudenza delle Corti in materia di *ne bis in idem*: i presupposti

Come si può osservare, l'applicazione dell'art. 4 Prot. VII della Convenzione europea dei diritti dell'uomo non è mai stata pacifica. L'articolo fa riferimento ad una garanzia processuale che, pur se teoricamente riconosciuta a livello universale, viene resa difficile da operare nel caso concreto. I cc.dd. sistemi a doppio binario sono parte integrante della maggior parte degli ordinamenti e sono passati più volte al vaglio sia della Corte EDU che della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, le quali, mediante una serie di *leading cases*, hanno di volta in volta mutato gli orientamenti circa i presupposti di applicazione del *ne bis in idem*, spostandosi da un approccio più estensivo (caso *Grande Stevens c. Italia*) ad un'applicazione del divieto sempre più condizionata (caso *A e B c. Norvegia*)<sup>15</sup>. Il *focus* delle Corti è stato l'approfondimento dei presupposti di applicazione del principio: la *matière pénale*, l'*idem factum* e il *bis*.

### 2.1 La *matière pénale*

Come accennato, l'utilizzo dei doppi binari sanzionatori da parte di diversi legislatori ebbe una diffusione sempre maggiore. Ciò sulla base del fatto che l'art. 4 della Convenzione cita espressamente la "condanna penale" o la "procedura penale" e, in tal modo, rende legittima in via teorica la sovrapposizione di una procedura amministrativa e una penale.

Questa situazione di fatto dà luogo ad una "truffa di etichette" che la Corte EDU ha provato a sconfiggere mediante un'interpretazione estensiva del principio del *ne bis in idem* e nello specifico con una concezione di materia penale di tipo sostanziale e non

---

<sup>15</sup> Corte EDU, IV sez., *Grande Stevens e altri c. Italia* 4 marzo 2014; GC, 15 novembre 2016, *A e B c. Norvegia*.

meramente formale basata su alcuni criteri (cd. *Criteri Engel*) individuati, come si è detto, con la sentenza *Engel e altri c. Paesi Bassi*<sup>16</sup>.

I tre criteri individuati nel caso in questione, e testualmente indicati nella nota n. 12, sono: uno di tipo formale che fa riferimento alla qualificazione giuridica dell'illecito secondo l'ordinamento nazionale; e gli altri due di natura sostanziale che si basano sulla natura della violazione e sullo scopo della sanzione<sup>17</sup>.

I tre criteri sono fra loro alternativi e non cumulativi<sup>18</sup>, anche se ovviamente nulla impedisce al giudice di applicarli in maniera congiunta nel caso in cui non riesca ad individuare una definizione chiara della materia.

Il primo criterio – la qualificazione giuridica del fatto secondo l'ordinamento – si manifesta come punto di partenza dell'operazione, che avrà rilievo solo nel caso in cui il legislatore nazionale individua espressamente la procedura sanzionatoria come penale.

Per quanto concerne, invece, la valutazione della natura dell'illecito, si dovranno valutare una serie di fattori: i destinatari (in quanto se non individuati e se la sanzione è diretta ad una collettività sarà considerata come penale); lo scopo della norma (che deve risultare di natura repressiva e punitiva e non meramente riparativa); il bene

---

<sup>16</sup> § 82 sentenza 8 giugno 1976, Corte EDU, *Engel e altri c. Paesi Bassi*

<sup>17</sup> Circa i criteri della Corte EDU si rinvia a S. QUATTROCOLO, *La giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo in materia di ne bis in idem e i suoi effetti sull'ordinamento italiano*, in *La «materia penale» tra diritto nazionale ed europeo*, a cura di M.DONINI, L. FOFFANI, Giappichelli editore, Torino, 2018, pp. 138 ss.

<sup>18</sup> L'alternatività dei criteri è stata sancita dalla sentenza *Jussila c. Finlandia* del 23 novembre 2006. Con la stessa sentenza è stata anche specificata la finalità repressiva delle sanzioni, riconoscendo (in ambito tributario) il carattere sostanzialmente penale delle sovratasse sulla base del loro contenuto afflittivo provocato dallo scopo deterrente e punitivo della sanzione e, indipendente dall'entità della medesima.

giuridico tutelato (devono essere beni giuridici tradizionalmente tutelati nel settore penale)<sup>19</sup>.

Infine, in riferimento al criterio riguardante la natura della sanzione, è consolidato l'orientamento secondo cui lo scopo della stessa prevalga sul parametro della gravità; di conseguenza una volta accertata la finalità repressiva della sanzione, non viene valutata la sua intensità e ciò anche quando appare accompagnata da finalità diverse (ad esempio di tipo preventivo)<sup>20</sup>.

Emerge, dunque, come la Corte abbia utilizzato un approccio di tipo garantista e una nozione estensiva di “materia penale” proprio per assicurare il rispetto del divieto di *bis in idem* da parte negli Stati, soprattutto nell'ambito dei cc.dd. doppi binari sanzionatori.

Nel fare ciò, un punto di approdo fondamentale è stato sicuramente rappresentato dalla sentenza della Quarta sezione *Grande Stevens e altri c. Italia* del 4 marzo 2014. La sentenza fa riferimento alla disciplina italiana degli abusi di mercato, relativa al D.Lgs. 56/1998, ma contiene delle enunciazioni di carattere generale che influenzeranno gli orientamenti successivi.

Il perno della censura che il giudice internazionale ha voluto operare è la qualificazione della procedura e delle sanzioni amministrative come sostanzialmente penali, nonostante l'etichetta assegnata loro dal legislatore nazionale; la conseguenza naturale di ciò è l'attrazione di tutte le garanzie che il sistema convenzionale prevede per la

---

<sup>19</sup> N. MADIA, *Ne bis in idem europeo e giustizia penale, analisi sui riflessi sostanziali in materia di convergenze normative e cumuli punitivi nel contesto di uno sguardo di insieme*, Wolters Kluwer Italia, Milano, 2020, pp. 35 ss.

<sup>20</sup> Ad esempio nella sentenza Corte EDU, 30 giugno 2007, *Fondi Sud e altri c. Italia*, la Corte osserva che “*Questa pena è quindi da considerarsi contemporaneamente preventiva e repressiva, e quest'ultima caratteristica è quella che generalmente consente di distinguere le diverse sanzioni penali*”.

materia penale come il divieto di un secondo giudizio su fatti già giudicati in via definitiva<sup>21</sup>.

Il caso riguardava la contestazione da parte della CONSOB al presidente della IFIL investment s.p.a. e Giovanni Agnelli s.a.p.a., al procuratore di queste ultime, all'Avv. Gande Stevens e ad altri, dell'illecito amministrativo di manipolazione del mercato di cui all'art. 187 – *ter* D.Lgs. 56/1998 (t.u.f.) e il corrispondente illecito amministrativo dell'ente di cui al successivo art. 187 – *quinquies* per aver concorso alla diffusione di un comunicato stampa falso con cui si dichiarava di non avere ancora provveduto a porre in atto alcuna iniziativa in relazione alla scadenza di un contratto di finanziamento concesso da otto banche (che alla scadenza, in caso di mancato rimborso, prevedeva la sottoscrizione da parte di queste di un aumento di capitale di FIAT, con conseguente riduzione della quota di IFIL) quando, invece, le predette persone fisiche e giuridiche erano in uno stadio avanzato di trattative per la sottoscrizione di un contratto di *equity swap* che avrebbe permesso a IFIL di mantenere la propria quota di partecipazione.

Il fatto fu oggetto, in primo luogo, di un procedimento amministrativo dinanzi alla CONSOB che comminò ingenti sanzioni amministrative nei confronti degli imputati, divenute definitive nel 2009.

In secondo luogo, fu promosso un giudizio penale per la commissione del reato di manipolazione del mercato *ex art.* 185 t.u.f. dinanzi al Tribunale di Torino. Dopo il deposito della sentenza che rese definitive le sanzioni irrogate dalla CONSOB, però, gli imputati chiesero al giudice penale la pronuncia di una sentenza di non doversi procedere in forza del principio del *ne bis in idem*, presentando dapprima una questione

---

<sup>21</sup> F. VIGANO', *Doppio binario sanzionatorio e ne bis in idem: verso una diretta applicazione dell'art. 50 della carta? (a margine della sentenza Grande Stevens della corte EDU)*, in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 2014, 3-4.

di legittimità costituzionale delle disposizioni del t.u.f. e dell'art. 649 c.p.p., nella parte in cui queste disposizioni consentivano la prosecuzione di un processo penale per i medesimi fatti già sanzionati in via definitiva dall'autorità amministrativa, per contrasto con l'art. 117 comma 1 della Costituzione, in relazione all'art. 4 Prot. VII CEDU. Sul punto, il Tribunale di Torino rigetta l'istanza per manifesta infondatezza sottolineando come i due illeciti fossero strutturalmente diversi tra loro, anche se derivanti da un medesimo fatto, e come la coesistenza di sanzioni amministrative e penali fosse prevista anche dal diritto comunitario<sup>22</sup>.

Nelle more del procedimento penale (in data 27 marzo 2010) gli imputati avevano presentato ricorso alla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo lamentando, fra gli altri, la violazione del diritto a non subire un secondo processo per il medesimo reato (art. 4 Prot. VII CEDU), in relazione alla decisione del Tribunale di Torino di non pronunciare sentenza di non doversi procedere una volta divenute definitive le sanzioni derivanti dal procedimento in sede amministrativa.

La Corte EDU nello svolgimento del caso procede innanzitutto, rammentando che il principio del *ne bis in idem* non tutela l'individuo dalla possibilità di essere sanzionato due volte per lo stesso reato ma da quella di essere sottoposto per una seconda volta a processo per un reato per cui è stato già giudicato (anche in caso di condanna)<sup>23</sup>.

---

<sup>22</sup> Successivamente la Corte di Cassazione adita *per saltum annullò la sentenza impugnata rinviando gli atti alla Corte d'Appello di Torino la quale ritenne configurato il reato di cui all'art. 185 t.u.f. La vicenda si concluse in Cassazione che dichiarò estinto il reato per intervenuta prescrizione.*

<sup>23</sup> F. VIGANO', cit. L'autore osserva come una delle differenze che presenta il *ne bis in idem* convenzionale rispetto a quello italiano è il fatto che non richiede un'espressa qualificazione della sanzione o del procedimento come "penale" o ancora dell'illecito come "reato" da parte del legislatore nazionale, in quanto, questi caratteri verranno valutati dalla Corte stessa mediante l'utilizzo dei *Criteri di Engel*. Ancora, si fa notare come il governo italiano tentò di sottrarsi alle conseguenze derivanti da tale dottrina apponendo una riserva all'atto della ratifica del Prot. VII (1991), ma la dottrina dei tempi aveva già fatto notare come l'art. 57 della Convenzione non permettesse di apporre delle riserve di

La Corte, nella sua pronuncia, non ha dubbi nel qualificare come sostanzialmente penali le sanzioni previste per l'illecito di cui all'art. 187- *ter* t.u.f. Nel fare ciò, essa valorizza in particolar modo il terzo criterio di *Engel* – la natura e il grado di severità della sanzione – sottolineando la gravità delle sanzioni amministrative in concreto irrogate, ma anche, quelle astrattamente applicabili<sup>24</sup> dal t.u.f., in cui viene previsto un importo fra i ventimila euro e cinque milioni di euro per l'illecito di manipolazione del mercato. In questi importi sanzionatori la Corte ravvisa una finalità repressivo-punitiva che è tipica delle disposizioni sostanzialmente penali.<sup>25</sup>

In conclusione, la Corte condanna l'Italia proprio per violazione del principio del *ne bis in idem*, affermando *in primis* che gli interessi tutelati dalle fattispecie amministrative e penali in questione erano sostanzialmente analoghi, che i fatti (storici<sup>26</sup>) di riferimento che venivano contestati agli imputati sono i medesimi ed infine affermando la finalità repressiva delle sanzioni. Ciò che invece non è stato valutato ai fini della decisione è il profilo dei rapporti tra i due procedimenti (penale e amministrativo), che in altri casi era stato ritenuto determinante dalla stessa Corte<sup>27</sup> e

---

carattere generale ma richiedeva che una legge in vigore nel territorio dello Stato al momento della ratifica non fosse conforme alla disposizione oggetto della riserva.

<sup>24</sup> Nella sentenza si legge infatti: «È vero che nel caso di specie le sanzioni non sono state applicate nel loro ammontare massimo, in quanto la corte d'appello di Torino ha ridotto alcune ammende inflitte dalla CONSOB, e non è stata disposta alcuna confisca. Tuttavia, il carattere penale di un procedimento è subordinato al grado di gravità della sanzione di cui è a priori passibile la persona interessata (*Engel e altri, supra citata, § 82*), e non alla gravità della sanzione alla fine inflitta».

<sup>25</sup> E. BOFFELLI, *Principio del ne bis in idem nella recente giurisprudenza europea: considerazioni sul doppio binario sanzionatorio in materia tributaria*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2014, 6.

<sup>26</sup> Sul punto si fa riferimento all'orientamento culminato nel caso *Zolotoukhine c. Russia* del 2009, di cui si parlerà nel seguente paragrafo.

<sup>27</sup> Già nel Caso *Nillson c. Svezia* del 2005 era stato individuato nella «*sufficiently close connection*», quindi nella contiguità funzionale e temporale tra i procedimenti il punto di discriminazione fra natura amministrativa e sostanzialmente penale della sanzione.

che tornerà ad essere il punto di svolta dell'individuazione dei presupposti applicativi del *ne bis in idem* nel successivo caso *A e B c. Norvegia*.

Oltre alla disciplina degli abusi di mercato, le previsioni della Corte di Strasburgo colpiranno anche le sanzioni amministrative fiscali di diversi paesi, ad esempio con la decisione *Nyknen c. Finlandia* del 20 maggio 2014 la Corte afferma il carattere sostanzialmente penale della sopratassa (se pur di importo esiguo) e, sulla base di questo riconosce l'impossibilità di procedere penalmente nei confronti dell'imputato, focalizzando in tal modo l'attenzione prevalentemente sulle finalità repressive e preventive della pena (come avvenuto nella dottrina *Grande Stevens*).

In ultimo, al fine della valutazione della nozione di *matière pénale*, è importante considerare anche le decisioni a cui è pervenuta la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, nello specifico, un punto di arresto fondamentale è rappresentato dal caso "*Aklagaren c. Hans Akerberg Fransson*,"<sup>28</sup>.

Nella decisione in questione viene affermato che il principio del *ne bis in idem* (art. 50 CDFUE) non osta alla previsione da parte del legislatore nazionale di meccanismi sanzionatori integrati, cioè formati da sanzioni amministrative e penali per una medesima violazione tributaria (nel caso di specie, una soprattassa) a condizione, però, che la prima sanzione non venga considerata come sostanzialmente penale alla luce dei criteri individuati dalla Corte EDU.

Dopo un primo allineamento tra le decisioni delle due Corti appare successivamente un elemento di discriminazione: la Corte di Giustizia, infatti, afferma che spetterà al giudice di merito (e non alla Corte) valutare nel caso concreto la legittimità del cumulo di sanzioni, accertando di volta in volta che la sanzione restante rispetti i canoni di effettività, proporzionalità e dissuasività. Il giudice nazionale dovrà quindi effettuare

---

<sup>28</sup> Corte di Giustizia dell'Unione Europea, Grande Camera, *Aklagaren c. Hans Akerberg Fransson*, 26 febbraio 2013, C-617/10.

un bilanciamento tra il divieto di *bis in idem* e l'adeguatezza delle sanzioni residuali (l'uno che costituisce un diritto fondamentale e il secondo invece uno degli obiettivi del diritto eurounitario)<sup>29</sup>.

Ai fini della definizione della nozione di “materia penale” emerge come non vengano lasciati ampi margini di discrezionalità al giudice, con conseguente estensione della sfera di applicabilità del principio del *ne bis in idem*.

## 2.2 *L'idem factum*

Il secondo presupposto di applicazione del principio fondamentale del *ne bis in idem*, come accennato, è proprio quello dell'*idem factum*, la «*same offence*» cui fa riferimento espresso l'art. 4 del Protocollo VII CEDU.

La Corte di Strasburgo, nell'evoluzione del proprio orientamento giurisprudenziale, ha fornito anche un chiarimento sulla nozione di questo elemento, in quanto in dottrina si erano susseguiti diversi approcci.

Un primo orientamento considera l'*idem factum* nella sua dimensione storico – naturalistica, che prescinde da qualsiasi qualificazione giuridica fornita dal legislatore. Risulta evidente come una simile interpretazione permetta un'operatività maggiore del principio del *ne bis in idem*, che viene attivato non di fronte ad una ripetitività delle definizioni legali utilizzate per le fattispecie, bensì di fronte alla presenza di elementi costitutivi materiali identici che prescindono dalla dimensione normativa.

Il secondo orientamento, invece, considera l'*idem factum* come *idem legale*, in tal modo, ricercando l'identità del fatto in un confronto fra fattispecie astratte. La conseguenza di questa impostazione è un approccio di tipo restrittivo, che si basa sulla qualificazione giuridica.

---

<sup>29</sup> A. F. TRIPODI, cit., p. 679.

A dare una svolta definitiva a questa situazione di incertezza è stata la stessa Corte europea con la sentenza *Sergey Zolotukhin v. Russia*<sup>30</sup>, in questa pronuncia la Corte europea ha interpretato l'art. 4 della Convenzione in un modo prettamente orientato alla tutela degli interessi individuali e a scapito di quelli statuali, ciò grazie ad una nozione materiale di “fatto” che individua nell'avvenimento storico il limite alla duplicazione di procedimenti aventi natura sostanzialmente e formalmente penale. I giudici di Strasburgo, quindi, si distanziano dal dato letterale dell'art. 4 Prot. VII CEDU, che sembra fare riferimento al concetto di *idem legale*, interpretando il termine «*same offence*» come “fatti identici o sostanzialmente identici”, un insieme di circostanze fattuali concrete che sono legate tra loro da un nesso spazio-temporale e sono riferibili alla stessa persona<sup>31</sup>.

Gli indirizzi dettati dalla Corte europea non sempre sono stati recepiti pacificamente, soprattutto in ambito tributario, dai giudici italiani i quali, in un primo momento negavano la natura sostanzialmente penale delle sanzioni amministrative tributarie e, successivamente, si sono soffermati sulla mancanza del requisito dell'*idem factum*. In diverse pronunce, infatti, le corti nazionali hanno negato il rapporto di specialità tra fattispecie penali e amministrative, affermando invece un meccanismo di progressione illecita.

Ai fini della trattazione è importante ricordare come il sistema sanzionatorio tributario italiano è basato su un doppio binario alternativo e non cumulativo, il quale, una volta

---

<sup>30</sup> CORTE EDU, Grande Camera, *Zolotoukhin c. Russia*, 10 febbraio 2009.

<sup>31</sup> Cfr. Corte e.d.u., Gr. C., 10 febbraio 2009, *Zolotukhin c. Russia*, in [www.echr.coe.int](http://www.echr.coe.int), §§ 80-84: secondo il testo inglese «*article 4 Protocol No. 7 must be understood as prohibiting the prosecution of trial of a second “offence” in so far as it arises from identical facts or facts which are substantially the same...the Court inquiry should therefore focus on those facts which constitute a set of concrete factual circumstances involving the same defendant and inextricably linked together in time and space, the existence of which must be demonstrated in order to secure a conviction or institute criminal proceedings*»

riconosciuta la specialità di una fattispecie rispetto ad un'altra, applica le conseguenti sanzioni in maniera disgiunta e non congiunta<sup>32</sup>. Ciò senza dubbio pone il settore tributario al riparo rispetto alle censure che sono state attuate in ambito di abusi di mercato (che prevedeva un sistema sanzionatorio cumulativo) ma d'altra parte, si può dire che sposti il *focus* su un *ne bis in idem* di tipo sostanziale invece che sul piano processuale (piano al quale, come abbiamo visto, viene data maggiore rilevanza a livello convenzionale).

A questo profilo si aggiunge una valutazione del requisito della medesimezza del fatto da parte della Suprema Corte più orientata verso la concezione di *idem legale* rispetto a quella di *idem factum* offerta dalla Corte di Strasburgo nel caso *Zolotukhin*. A questo proposito si devono richiamare una serie di sentenze, fra cui le cc.dd. “sentenze gemelle” nn. 37424 e 27425 emesse dalla Sezioni Unite Penali della Cassazione il 28 marzo 2013. In questi casi le sezioni unite hanno negato il rapporto di specialità prima fra l'omesso versamento di IVA (art. 10-*ter* D.Lgs. 74/2000) e l'omesso versamento di imposte (art. 13 D.Lgs. 471/1997) e, nella seconda sentenza tra l'omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-*bis* D.Lgs. 74/2000) e l'omesso versamento di ritenute (art. 13 D.Lgs. 471/1997). Ciò che viene riconosciuto è la sussistenza di una progressione *offensiva*, fondata su stadi diversi di offesa del medesimo bene giuridico e, quindi, si afferma che le fattispecie penali hanno ad oggetto condotte più gravi rispetto a quelle amministrative<sup>33</sup>. La Suprema Corte, quindi, pur riconoscendo la comunanza dei presupposti e della condotta fra le fattispecie ritiene che esse si differenzino per alcuni elementi essenziali che non permettono la

---

<sup>32</sup> Questo meccanismo è assicurato dal congegno attuato mediante gli articoli 19, 20 e 21 del D.Lgs. 74/2000.

<sup>33</sup> A. F. TRIPODI, cit.

configurazione di un rapporto di specialità e, di conseguenza, del concorso apparente di norme e l'operatività del *ne bis in idem*.

La giurisprudenza nazionale ha negli anni continuato a negare l'operatività del *ne bis in idem* nel doppio binario sanzionatorio penale tributario italiano, in un primo momento non riconoscendo l'illecito amministrativo tributario come rientrante nella "materia penale"<sup>34</sup>, non soddisfacendo esso il requisito della gravità della risposta sanzionatoria<sup>35</sup>; un secondo orientamento, invece, escludeva la frizione fra il principio del *ne bis in idem* e il sistema nazionale basandosi sulla diversità degli interessi tutelati<sup>36</sup>; solo in un ultimo momento si è riconosciuto che non poteva essere negata l'operatività del predetto principio, in quanto emergevano «*non irrilevanti dubbi di compatibilità con la normativa Eurounitaria*»<sup>37</sup>.

Solo con questo ultimo orientamento, affermatosi nella sentenza *Andreatta*, si riconosce a livello interno la possibile operatività del divieto di doppio giudizio nel

---

<sup>34</sup> Cass. Pen., Sez. III, 14 gennaio 2015 (dep. 20 luglio 2015), n.31378. Il caso di specie riguarda un datore di lavoro condannato ai sensi dell'art. 2 D.L. 463/1983 che punisce per l'omissione del versamento delle ritenute previdenziali e assistenziali operate sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti; l'imputato in questione era già stato sanzionato per il medesimo fatto al pagamento della sanzione civile di cui all'articolo 116 co. 8, lett. a, L. 288/2000. La Corte esclude la natura penale dell'art. 116 della L. n. 388/2000, in quanto la sanzione, obbligando il datore di lavoro inadempiente al pagamento di una somma pari al tasso ufficiale di riferimento maggiorato di 5.5 punti, ha effetti ristoratori nei confronti dell'INPS e quindi natura di sanzione civile.

<sup>35</sup> Cos Cass., Sez. III, sentenza 8 aprile 2014 (dep. 15 maggio 2014), n. 20266 la Corte interpreta la sentenza *Grande Stevens* affermando che «*Ad avviso dei giudici della Corte europea, dopo le sanzioni irrogate dalla CONSOB, l'avvio di un processo penale sugli stessi fatti ha comportato la violazione del principio del ne bis in idem ... ciò in quanto, sebbene il processo innanzi alla CONSOB abbia pacificamente natura amministrativa, le sanzioni inflitte devono essere considerate a tutti gli effetti come penali, anziché amministrative, vista l'eccessiva severità delle stesse – sia per l'importo che per le sanzioni accessorie - ...*»

<sup>36</sup> Cass., 8 aprile 2014, n. 10475.

<sup>37</sup> Cass., Sez. III, 11 febbraio 2015, *Andreatta*, n. 19334.

settore penale-tributario, riconoscendo l'identità tra la condotta oggetto dell'illecito amministrativo e quella del reato. Nel caso specifico era stata eccepita dall'imputato la violazione del principio in quanto era stato ritenuto responsabile del reato *ex art. 10-bis* D.Lgs. 74/2000 nonostante fosse già stato sanzionato in sede amministrativa per l'illecito di cui all'art. 13 del D.Lgs. 471/1997: la Corte, oltre a riconoscere la sostanziale medesimezza dei fatti ad oggetto, stabilisce anche che dovrà essere il giudice di merito a valutare questa violazione in quanto la Cassazione in sede di legittimità non può procedere all'accertamento del fatto.

### **2.3 Il *bis*. Cambio di rotta della Corte EDU con il caso *A e B c. Norvegia***

In tale contesto, quindi, l'orientamento della Corte si manifestava favorevole ad un'applicazione pressoché automatica del *ne bis in idem*, accertando la violazione del divieto di sottoposizione a doppio giudizio ogni qualvolta venivano riscontrati: un *idem factum* inteso nella sua percezione materialistica, e un sistema sanzionatorio formalmente amministrativo ma sostanzialmente penale valutato soprattutto in base alla finalità preventivo-repressiva delle sanzioni.

Un cambio di rotta arrivò nel 2016 dalla stessa Corte Europea che, con la sentenza della Grande Camera del 15 novembre, *A e B c. Norvegia*, ha dato nuovo volto al *ne bis in idem* convenzionale basandosi sul rapporto tra i due procedimenti (amministrativo e penale). In questa sentenza la Corte, nel disattendere le ricostruzioni della sentenza *Grande Stevens c. Italia*, stabilisce che si potrà procedere penalmente contro un soggetto già sanzionato in via amministrativa nel caso in cui tra i due procedimenti appaia una «*sufficiently close connection in substance and in time*», una connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta, in modo da far apparire i

due procedimenti e le due sanzioni come due facce della stessa medaglia<sup>38</sup>. Come anticipato il giudice di Strasburgo nel fare ciò riprende un suo vecchio orientamento affermato sporadicamente in alcune pronunce, avviate con il caso *Nilsson c. Svezia* del 2005 (da qui la verifica della connessione tra i procedimenti che il giudice deve effettuare ha preso il nome di *Nilsson test*)<sup>39</sup>.

Il caso origina dal ricorso di due cittadini norvegesi, il primo ricorrente (signor A) era stato arrestato per l'omessa dichiarazione di profitti derivanti da transazioni finanziarie eseguite all'estero e, di conseguenza, a suo carico era sorto il procedimento penale per frode fiscale. Il signor A viene condannato dall'amministrazione finanziaria norvegese al pagamento di una sanzione pecuniaria che viene interamente pagata, quindi il procedimento amministrativo si chiude in via definitiva, ma contestualmente il soggetto viene condannato anche in sede penale.

Il secondo ricorrente è il signor B, che era coinvolto nella stessa indagine e subisce lo stesso trattamento del primo.

Gli imputati si rivolgono in un primo momento alle Corti nazionali per far valere la presunta violazione del *ne bis in idem*, le quali, però, respingono la doglianza. La Corte Suprema norvegese, pur riscontrando i presupposti del principio individuati a livello sovranazionale (sussistenza del requisito dell'*idem* così come delineato nella sentenza *Zolotukhin* e natura sostanzialmente penale delle sanzioni secondo i criteri *Engel*), esclude l'operatività dello stesso in quanto, in quel caso specifico, il procedimento penale ed il procedimento amministrativo si erano tenuti in modo parallelo con una connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta.

---

<sup>38</sup> per approfondimento vd, F. VIGANO', *La Grande Camera della Corte di Strasburgo su ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio*, in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 18 novembre 2016.

<sup>39</sup> S. QUATTROCOLO, *La giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo in materia di ne bis in idem e i suoi effetti sull'ordinamento italiano*, in *La «materia penale» tra diritto nazionale ed europeo*, a cura di M.DONINI, L. FOFFANI, Giappichelli editore, Torino, 2018, pp. 135 ss.

In seguito, il ricorso viene presentato alla Grande Camera, la quale *sembra non già mutare indirizzo circa i concetti consolidati di “materia penale” e idem factum, quanto piuttosto individuare una terza via – tutta sbilanciata su valutazioni di ordine processuale e procedimentale – per dirimere la questione sulla violazione del principio di ne bis in idem*<sup>40</sup>.

Questa *terza via* ridurrà notevolmente la portata del principio, ora condizionato all’esito del “nuovo test” sulla sufficiente connessione sostanziale e temporale.

In tal modo, la Corte è voluta andare incontro ai sistemi nazionali che comprendevano doppi binari sanzionatori, legittimandoli a condizione che ciò non comporti un eccessivo sacrificio per l’imputato, e a patto che le risposte sanzionatorie si integrino a vicenda colpendo elementi diversi ed ulteriori rispetto a quelli presi in considerazione dall’altro settore (§ 121, 122, sentenza Corte EDU, Grande Camera, 15 novembre 2016, *A e B c. Norvegia*)<sup>41</sup>.

Secondo queste direttive, si deve riscontrare un apparato sanzionatorio integrato e composito devoluto alla competenza di istituzioni separate la cui legittimità dipende dalla proporzionalità e prevedibilità della complessiva reazione punitiva (§130).

In questa nuova prospettiva la Corte EDU afferma che per valutare questi presupposti e, di conseguenza, la sufficiente connessione sostanziale e temporale dei procedimenti, i giudici nazionali – che per la prima volta fanno il loro ingresso nelle previsioni della Corte di Strasburgo fra i soggetti deputati alla valutazione della violazione del divieto di *bis in idem* europeo; in questo modo la Corte si allinea alle previsioni della Corte di Giustizia dell’Unione Europea assunte nella sentenza *Fransson*<sup>42</sup> - dovranno utilizzare diversi parametri e verificare: I) se gli scopi perseguiti

---

<sup>40</sup> M. BRANCACCIO, *Ne bis in idem. Percorsi interpretativi e recenti approdi della giurisprudenza nazionale ed europea*, Relazione dell’Ufficio del Massimario Penale, n. 26/2017.

<sup>41</sup> [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22001-168972%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-168972%22]})

dai procedimenti avviati a seguito dell'illecito siano analoghi o differiscano tra loro, considerando in particolare, se le procedure sanzionatorie si appuntino su profili diversi della medesima condotta antisociale; II) se la pluralità dei procedimenti sia una prevedibile conseguenza della condotta illecita; III) se i diversi procedimenti siano gestiti al fine di evitare per quanto possibile ogni duplicazione nella raccolta e nella valutazione della prova, mediante un'adeguata interazione tra le varie autorità competenti in modo da far sì che l'accertamento dei fatti in un procedimento sia utilizzato nell'altro; IV) se la sanzione collegata al procedimento definito per primo sia computata nell'altra serie procedimentale; V) se i procedimenti siano connessi sul piano temporale (§ 132, 133)<sup>43</sup>. A tal proposito, risulta evidente che la violazione delle previsioni convenzionali sarà tanto più probabile quanto maggiore è il pericolo che il soggetto si trovi in una situazione di perdurante incertezza circa il rischio di venire sottoposto ad una seconda sanzione.

La sussistenza di questi fattori (nello specifico: la differente finalità dei procedimenti, la sufficiente interconnessione probatoria e la proporzionalità delle sanzioni complessivamente irrogate), nel caso concreto, permette l'esclusione della violazione del *ne bis in idem* nonostante la coesistenza di una pluralità di sanzioni<sup>44</sup>.

---

<sup>42</sup> N. MADIA, *Ne bis in idem europeo e giustizia penale, analisi sui riflessi sostanziali in materia di convergenze normative e cumuli punitivi nel contesto di uno sguardo di insieme*, Wolters Kluwer Italia, Milano, 2020, p. 47.

<sup>43</sup> F. VIGANO', cit.

<sup>44</sup> Nel caso di specie la Corte EDU ha accertato in un primo momento la natura sostanzialmente penale della sovrattassa, utilizzando i criteri *Engel*, e, in un secondo momento ha verificato con esito positivo, se i due procedimenti, quello penale e quello amministrativo, avessero ad oggetto il medesimo fatto materiale. In ultimo, essa ha verificato la sussistenza della sufficiente connessione sostanziale temporale ed ha ritenuto ammissibile il doppio binario norvegese sulla base de: i due obiettivi distinti delle sanzioni (funzione compensatoria della sovrattassa e funzione punitiva della sanzione penale); la prevedibilità per i contribuenti dell'instaurazione di due procedimenti; e la proporzionalità del trattamento sanzionatorio.

Per completezza, occorre sottolineare come la decisione presa dalla Corte EDU fosse in realtà accompagnata da una demolitoria *dissenting opinion* del giudice Pinto de Albuquerque, il quale criticava l'imprecisione e l'indeterminatezza dei requisiti individuati per la verifica del collegamento procedimentale, definiti come arbitrari e possibile oggetto di valutazione discrezionale da parte dell'interprete, così da ridurre il diritto al *ne bis in idem* "to such a fluid, narrowly construed, in one word illusory, right"<sup>45</sup>.

In effetti, nonostante la stessa Corte EDU in successive pronunce<sup>46</sup> abbia specificato la portata dei parametri da essa individuati, nell'ordinamento interno si sono formati degli orientamenti che, pur accogliendo l'impostazione del giudice sovranazionale, non ricalcavano totalmente l'impostazione da esso fornita.

La Corte di Cassazione (Sezione Terza, Sentenza 22 settembre 2017 – 14 febbraio 2018, n. 6993) sembra in effetti riprendere le novità della giurisprudenza C.E.D.U. sul requisito del "bis". Il caso riguardava una vicenda di utilizzazione ed emissione di fatture relative ad operazioni inesistenti, in cui il ricorrente lamentava la violazione del *ne bis in idem* considerando la sanzione amministrativa già irrogata in via definitiva nei suoi confronti. Nell'effettuare il c.d. *Nilsson test* la Suprema Corte accerta la sufficientemente stretta connessione tra i due procedimenti basandosi esclusivamente sul versante «temporale» del requisito e quindi sulla loro complessiva contemporaneità, mentre gli aspetti sostanziali della correlazione non sono oggetto di valutazione.

---

<sup>45</sup> Nelle sue suggestive conclusioni alla sentenza, Pinto afferma che «*opens the door to an unprecedented, Leviathan-like punitive policy based on multiple State-pursued proceedings, strategically connected and put in place in order to achieve the maximum possible repressive effect*».

<sup>46</sup> Corte EDU, Sez. I, sent. 18 maggio 2017, *Johannesson e a. c. Islanda*, n. 22007. Nella pronuncia in oggetto, tra gli altri, la Corte sottolineava la necessità, ai fini della valutazione della connessione procedimentale, che venissero soddisfatti tutti i profili.

Si nota, quindi, come la Corte di Cassazione abbia in realtà mancato di riprendere le disposizioni del giudice di Strasburgo, operando una semplificazione del principio affermato in *A e B c. Norvegia*.

#### **2.4 Valorizzazione del criterio della proporzionalità del cumulo sanzionatorio: il caso *Menci***

Come già accennato in precedenza, il *ne bis in idem* è un principio consacrato anche dall'Unione Europea che lo ha formalizzato nell'articolo 50 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea. Pertanto, anche la Corte di Giustizia si trova a dover decidere sui casi di violazione del principio in questione.

Si è già avuto modo di osservare come il giudice di Lussemburgo abbia sostanzialmente ripreso nel tempo le diverse interpretazioni e parametri forniti dalla Corte EDU in materia<sup>47</sup>; dopo la sentenza *A e B c. Norvegia* sicuramente le carte in gioco erano mutate e il panorama europeo attendeva di scoprire quale sarebbe stato l'atteggiamento della Corte circa i nuovi parametri forniti dalla pronuncia.

L'occasione è giunta il 20 marzo 2018 con l'emissione di tre sentenze<sup>48</sup> di fondamentale rilevanza, fra cui, in particolar modo spicca la sentenza *Menci*: qui sul banco di prova per la valutazione di idoneità del doppio binario sanzionatorio si trovava il sistema penale tributario italiano, la cui compatibilità con i parametri individuati da Strasburgo aveva già presentato in dottrina delle perplessità<sup>49</sup>.

---

<sup>47</sup> Il riferimento è alla sentenza "*Aklagaren c. Hans Akerberg Fransson*", 2013.

<sup>48</sup> Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, *Menci* C-524/15; *Garlsson Real Estate e a. c. Consob*, C-537/16; *Di Puma e Zecca c. Consob*, C-597/16.

<sup>49</sup> Sull'argomento vd. GALLO, *Il ne bis in idem in campo tributario: un esempio per riflettere sul "ruolo" delle Alte Corti e sugli effetti delle loro pronunzie*; in *Rass. trib.*, 2017, 4, 923.

La causa *Menci* era sorta da un rinvio pregiudiziale del Tribunale di Bergamo (ordinanza del 19/09/2015). L'imputato, titolare di una ditta individuale, era stato rinviato a giudizio per il delitto di cui all'art. 10 *ter* D.Lgs 74/2000, in quanto egli aveva omesso il versamento dell'IVA per un valore complessivo di 280000 euro. Il soggetto aveva inoltre già ricevuto la cartella esattoriale relativa allo stesso importo maggiorato di una sanzione pari al 30% dell'imposta evasa (art. 13, D.Lgs. 472/1997) e aveva, altresì, presentato istanza di rateizzazione all'amministrazione tributaria, chiudendo così il proprio contenzioso amministrativo<sup>50</sup>.

Il Tribunale di Bergamo chiedeva quindi se, a fronte dei nuovi orientamenti della Corte EDU in materia di *ne bis in idem*, la pendenza del procedimento penale a carico dell'imputato per il medesimo fatto potesse costituire una violazione del predetto principio di cui all'art. 50 C.D.F.U.E.

I punti fondamentali della visione dei nuovi parametri offerti dalla Corte di Giustizia sono ravvisabili dalla lettura congiunta della sentenza *Menci* e delle sue "gemelle": *Garsson Real Estate e a.* e *Di Puma e Zecca*, in cui viene valutata anche la legittimità del doppio binario sanzionatorio italiano in tema di abuso di informazioni privilegiate e manipolazione del mercato.

La Grande Sezione, *in primis*, ribadisce la propria adesione ai concetti di sanzione penale e *idem factum* così come declinati dal giudice di Strasburgo, identificando la prima come quella sanzione amministrativa che presenta fra le altre cose una finalità afflittiva e, il secondo, come il fatto storico e materiale, estraneo alla qualificazione giuridica.

La Corte, poi, procede con la specificazione di ciò che viene da essa intesa come violazione dell'art. 50, affermando che: una volta accertato il cumulo di sanzioni per un medesimo fatto, non si deve ritenere automatica la violazione del *ne bis in idem*, in

---

<sup>50</sup> F. VIGANO', *Ne bis in idem e omesso versamento dell'IVA: la parola alla Corte di Giustizia*, in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 28 settembre 2015.

quanto tale situazione può essere semplicemente sintomatica di una limitazione del principio, che può essere ritenuta legittima se rispetta i requisiti di cui all'art. 52 C.D.F.U.E., secondo cui *«eventuali limitazioni dell'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciuti dalla presente Carta devono essere previsti dalla legge e rispettare il contenuto essenziale di detti diritti e libertà. Nel rispetto dei principi di proporzionalità, possono essere apportate limitazioni solo laddove siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere diritti e libertà altrui»*.

A fronte di questa premessa, nel caso specifico, la Corte, dopo aver rilevato che il doppio sistema sanzionatorio italiano è espressamente desumibile dalla legge, procede ad accertare che la limitazione del principio sia proporzionata e necessaria, anche a fronte dell'interesse tutelato che ha come oggetto gli interessi finanziari della stessa Unione.

A tal proposito la Grande Camera osserva che il complessivo trattamento sanzionatorio appare rispettoso dei canoni del “sacrificio necessario” e, nel fare questo, evidenzia la presenza dell'articolo 21 del D.Lgs. 74/2000, notando come quest'ultimo non si limita a sospendere l'esecuzione forzata delle sanzioni amministrative di natura penale nel corso del procedimento penale, ma vieta la loro esecuzione anche a seguito della condanna del soggetto. Inoltre, viene sottolineato che il pagamento del debito tributario costituisce circostanza attenuante di cui si tiene conto nel procedimento penale. I giudici riconoscono quindi che la normativa italiana *«predispone una serie di regole idonee a garantire che le sanzioni imposte siano strettamente limitate a quanto necessario rispetto alla gravità del fatto commesso»*<sup>51</sup>.

Inoltre, circa la competenza alla valutazione degli elementi, la Corte specifica che spetta al giudice procedente valutare la proporzionalità dell'applicazione della

---

<sup>51</sup> Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, *Menci*, parr. 54-57.

normativa nel caso concreto, comparando la gravità del reato tributario commesso con il concreto cumulo di procedimenti e sanzioni<sup>52</sup>.

Si nota come il fulcro delle argomentazioni e del criterio valutativo adottato dalla Corte di Giustizia sia il canone della proporzione delle sanzioni concretamente irrogate; in tal modo essa accoglie le impostazioni elaborate dalla Corte EDU, ma allo stesso tempo ne diverge, scegliendo di non fare riferimento al parametro della connessione procedimentale<sup>53</sup>.

In conclusione, si può affermare che, se pur adottando criteri diversi, gli ultimi assestamenti delle Corti Sovranazionali hanno comunque comportato un indebolimento del principio del *ne bis in idem*, limitandone la portata e lasciando al giudice nazionale la concreta applicazione di tale principio alle singole fattispecie.

---

<sup>52</sup> Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, *Menci*, parr. 58-59.

<sup>53</sup> Per completezza è rilevante anche riportare le conclusioni che l'Avvocato generale Campos Sánchez-Bordona ha presentato in relazione alle tre sentenze qui prese in esame. Egli, infatti, non ritiene che la Corte di Giustizia debba necessariamente allinearsi all'orientamento presentato dalla Corte EDU in *A e B c. Norvegia*. Quest'ultimo, secondo l'Avvocato, rappresenterebbe un livello minimo di tutela che potrebbe essere implementato dall'Unione Europea. Inoltre il nuovo criterio introdotto in *A e B* dalla Corte di Strasburgo aggiunge “notevole incertezza e complessità al diritto delle persone di non essere giudicate né condannate due volte per gli stessi fatti”, mentre “i diritti fondamentali riconosciuti dalla Carta devono essere di facile comprensione per tutti”, e devono comunque poter essere applicati in modo prevedibile e certo.

Per un approfondimento vd. F. VIGANO', *Le conclusioni dell'avvocato generale nei procedimenti pendenti in materia di ne bis in idem tra sanzioni penali e amministrative in materia di illeciti tributari e di abusi di mercato*, in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 18 settembre 2017.

### **3. Il sistema penale tributario italiano in relazione ai criteri del *ne bis in idem* convenzionale**

Nei precedenti paragrafi si è tentato di fornire una panoramica delle evoluzioni che hanno condotto alla attuale concezione del *ne bis in idem* convenzionale, si è cercato di soffermarsi su quali sono i criteri oggi utilizzati per legittimare il fenomeno dei doppi binari sanzionatori.

Ora, ai fini della trattazione della problematica, risulta indispensabile analizzare anche il sistema penal-tributario italiano, per capirne le caratteristiche ed osservare i meccanismi che esso utilizza per risultare conforme all'impostazione richiesta per il rispetto del principio.

Il sistema tributario italiano, così come risulta a seguito della riforma del 2000 n. 74, prevede, in ossequio anche al principio di *extrema ratio* del diritto penale, la sanzione amministrativa come strumento sostitutivo rispetto alla sanzione penale. Questa previsione risulta, inoltre, rispondere ad una duplice esigenza: quella di garantire il rispetto degli obblighi formali previsti dalla normativa di settore a tutela dei beni istituzionali, della trasparenza fiscale e dell'accertamento; e quella di prevenire e sanzionare le violazioni in caso di mancato superamento delle soglie di punibilità previste dalle fattispecie penali<sup>54</sup>.

In relazione alla disciplina fiscale, è importante notare come lo stesso legislatore ha previsto dei meccanismi di coordinamento dei due sistemi sanzionatori. Il riferimento è alla previsione di un regime del doppio binario di tipo alternativo e non cumulativo. Vale a dire che, dinanzi alla commissione di una medesima condotta integrante due tipologie di illecito, la conseguente applicazione di due sanzioni avverrà in maniera disgiunta (e non congiunta come previsto per la disciplina degli abusi di

---

<sup>54</sup> M. TORTORELLI, *La tutela penale degli interessi fiscali, L'irrisolta contesa tra 'particolarismo' e fedeltà ai principi*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2020, p. 189.

mercato). Ciò è sancito dall'estensione del principio di specialità<sup>55</sup> tra sanzioni penali e amministrative previsto all'art. 19 del D.Lgs. 74/2000 che al comma 1 prevede: *«Quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale»*. Tale principio deve essere coordinato con due ulteriori disposizioni del medesimo decreto: l'art. 20, che detta la regola generale secondo cui il procedimento amministrativo o tributario continuano autonomamente anche in presenza di un procedimento penale sui medesimi fatti; e l'art. 21<sup>56</sup> che (fungendo da raccordo tra l'art.

---

<sup>55</sup> Per completezza può essere utile ricapitolare i diversi *step* che hanno preceduto il D.Lgs. n. 74/2000, i quali hanno regolato i rapporti tra diritto penale e tributario. La nascita del diritto penal-tributario viene convenzionalmente fatta risalire alla Legge n. 4 del 1929, con tale legge viene sancito il principio di alternatività tra sanzione amministrativa e sanzione penale tramite il meccanismo della cd. pregiudiziale tributaria di cui all'art. 21: *«per i reati previsti dalle leggi sui tributi diretti l'azione penale ha corso dopo che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrainposta è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti la materia»*; dunque tramite tale istituto l'azione penale veniva condizionata all'accertamento definitivo dell'imposta. Questo principio è stato poi recepito, sostanzialmente negli stessi termini, nell'art. 56 del d.P.R. n. 600/1973. Il passo successivo venne fatto tramite la legge cd. "manette agli evasori" Legge n.516/1982. In questa normativa fa la sua comparsa il cumulo sanzionatorio sancito dall'articolo 10, che si poneva in contrasto con il principio di specialità tra norma penale e amministrativa stabilito dalla L. n. 689/1981. Il legislatore ha poi abbandonato l'istituto della pregiudiziale tributaria introducendo il doppio binario sanzionatorio la cui alternatività è stata recuperata con il principio di specialità contenuto nel D. Lgs. n. 74/2000.

Per un approfondimento sull'evoluzione nel tempo della normativa penal-tributaria confronta: E. BASSO, cit., pp. 1 ss; E. MUSCO-F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, II ed., Zanichelli, Bologna, 2013, pp. 2 ss.

<sup>56</sup> Art. 21 del d.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74: *"L'ufficio competente irroga comunque le sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato. Tali sanzioni non sono eseguibili nei confronti dei soggetti diversi da quelli indicati dall'articolo 19, comma 2, salvo che il procedimento penale sia definito con provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto. In quest'ultimo caso, i termini per la riscossione decorrono dalla data in cui il provvedimento di archiviazione o la sentenza sono comunicati all'ufficio competente; alla comunicazione provvede la cancelleria del*

20 e il 19) prevede che le sanzioni amministrative devono essere comunque irrogate dall'Agenzia delle Entrate, ma non saranno eseguibili fino alla definizione del procedimento penale promosso per il medesimo fatto e, in caso di condanna in sede penale, si prevede la loro sospensione (si nota qui l'alternatività dei due tipi di sanzione).

Occorre inoltre soffermarsi sul fatto che tale sistema non opera nel momento in cui il reato tributario è stato commesso dal legale rappresentante di una società di capitali ai sensi del comma 2 dell'art. 19 del D.Lgs. 74/2000, in questo caso le sanzioni tributarie verranno comunque irrogate nei confronti della società anche in caso di previsione della pena detentiva per la persona fisica<sup>57</sup>.

Effettuando un confronto fra il meccanismo elaborato dall'art. 19, e quindi il principio di specialità, e le caratteristiche del *ne bis in idem*, non si può certamente affermare che il primo sia una concretizzazione del secondo. Infatti, come accertato dalla dottrina e dalla giurisprudenza, il rapporto di specialità incarnato nell'art. 19, si sostanzia in un paragone fra due fattispecie astratte<sup>58</sup> e, di conseguenza, si distingue enormemente dal criterio dell'*idem factum* inteso come fatto storico, affermato dalle corti sovranazionali.

Osservando, inoltre, il combinato disposto degli articoli 19 e 21, si intuisce che, anche nei casi in cui venga accertata una specialità "univoca", esso riesce a porre

---

*giudice che li ha emessi. Nei casi di irrogazione di un'unica sanzione amministrativa per più violazioni tributarie in concorso o continuazione fra loro, a norma dell'articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, alcune delle quali soltanto penalmente rilevanti, la disposizione del comma 2 del presente articolo opera solo per la parte della sanzione eccedente quella che sarebbe stata applicabile in relazione alle violazioni non penalmente rilevanti".*

<sup>57</sup> E. D. BASSO, A. VIGLIONE, cit.

<sup>58</sup> Il rapporto di specialità sussiste se una delle due fattispecie oltre a contenere tutti gli elementi costitutivi dell'altra, presenta anche uno o più elementi specializzanti; PULITANO, *Diritto penale, parte speciale*, II, Giappichelli editore, Torino, 2013, pp. 462.

rimedio solo ad un'eventuale configurazione del *ne bis in idem* nella sua accezione sostanziale, e non in quella processuale (privilegiata, invece, dalle corti sovranazionali). Quest'ultima viene invece legittimata ed espressamente prevista dall'art. 20 del D.Lgs. 74/2000, che afferma la separazione tra procedimento amministrativo e penale<sup>59</sup>.

Improntato sul principio di specialità, quindi, il sistema tributario italiano dovrebbe dare rilevanza alle sanzioni penali che presentano gli elementi caratterizzanti del dolo specifico e delle soglie di punibilità. Il problema sorge quando il rapporto di specialità non è univoco ma è "reciproco"<sup>60</sup>, non viene assicurata neanche la tutela del *ne bis in idem* sostanziale: ciò avviene nelle fattispecie di omesso versamento. Quanto detto è riscontrabile nelle cc.dd. "sentenze gemelle" delle Sezioni Unite sopra citate, in cui la Corte riconosce un rapporto di progressione criminosa<sup>61</sup> e non di specialità tra le fattispecie di cui all'art. 13 c.1 del D.Lgs.471/1997 e i delitti di cui agli articoli 10

---

<sup>59</sup> M. TORTORELLA, cit.

<sup>60</sup> ossia quando ciascuna delle due norme è al contempo generale e speciale.

<sup>61</sup> In Cass., Sez. un., 28 marzo 2013, n. 37425 si legge: *«pur nella comunanza di una parte dei presupposti (erogazione di somme comportanti l'obbligo di effettuazione delle ritenute alla fonte e di versamento delle stesse all'Erario con le modalità stabilite) e della condotta (omissione di uno o più versamenti mensili dovuti), gli elementi costitutivi dei due illeciti divergono in alcune componenti essenziali, rappresentate in particolare: dal requisito della "certificazione" delle ritenute, richiesto per il solo illecito penale; dalla soglia minima dell'omissione, richiesta per il solo illecito penale; dal termine di riferimento per l'assunzione di rilevanza dell'omissione, fissato, per l'illecito amministrativo, al giorno quindici (poi passato al sedici) del mese successivo a quello di effettuazione delle ritenute, e coincidente, per l'illecito penale, con quello previsto per la presentazione (entro le date del 30 settembre ovvero del 31 ottobre) della dichiarazione annuale di sostituto di imposta relativa al precedente periodo d'imposta. Le illustrate divergenze inducono a ricostruire il rapporto tra i due illeciti in termini non di specialità, ma piuttosto di "progressione": la fattispecie penale [...] costituisce in sostanza una violazione molto più grave di quella amministrativa».*

*bis e ter* D.Lgs. 74/2000 e, così facendo, esclude l'operatività del concorso apparente di norme e di conseguenza del *ne bis in idem* sostanziale<sup>62</sup>.

Considerata l'evoluzione giurisprudenziale del *ne bis in idem* convenzionale e le caratteristiche del sistema italiano sopra esposti si è ora in grado di effettuare un confronto fra i parametri di derogabilità individuati nelle ultime sentenze delle Corti Europee e l'ordinamento penal-tributario nazionale: nello specifico ci si soffermerà sui criteri della differente finalità dei procedimenti, della sufficiente interconnessione probatoria e della proporzionalità delle sanzioni.

Per quanto concerne il primo di tali parametri, la Corte EDU in una recente sentenza del 2019, *Nodet c. Francia*, ha sottolineato la necessaria complementarietà dei due procedimenti di un doppio binario sanzionatorio, e nel caso specifico, ha negato la sussistenza di questa caratteristica basandosi sulla finalità repressiva e sull'identica formulazione delle fattispecie (penali e tributarie)<sup>63</sup>. Analizzando il sistema italiano sotto questi profili, emerge come le condotte descritte negli illeciti di cui al D.Lgs. n. 471/1997 (disciplina tributaria) ricalcano quelle contenute nel D.Lgs. n. 74/2000 (disciplina penale) sotto il profilo degli elementi oggettivi e dei requisiti di ordine soggettivo, divergendo solo per la previsione delle soglie di punibilità<sup>64</sup>. Inoltre, anche

---

<sup>62</sup> M. DOVA, *Ne bis in idem e reati tributari: a che punto siamo?*, in *Dir. pen. cont. (rivista online)*, 9 febbraio 2016, 6.

<sup>63</sup> Corte EDU, Sez. V, 6 giugno 2019, *Nodet c. Francia*, in *penalecontemporaneo.it*, con nota di SCOLETTA M. Al § 48 della sentenza si legge che «*l'identité des buts visés par les procédures devant l'AMF et les juridictions pénales, qui concernaient des aspects identiques de l'acte préjudiciable à la société en cause, exclut la complémentarité exigée pour constater l'existence d'un lien suffisamment étroit du point de vue matériel et, partant, la compatibilité des procédures mixtes (A et B, précité, § 132).*».

<sup>64</sup> F.M. MAGNELLI, *Sulla (in)compatibilità del sistema repressivo degli illeciti fiscali con lo statuto transnazionale del ne bis in idem: tra proporzionalità e 231*, in *giurisprudenzapenale*, 2019, 12. L'autore osserva come le soglie di punibilità che fanno da discriminare tra disposizione tributaria e penale, tra l'altro, sono state abbassate dal decreto fiscale 157/2019.

i limiti edittali delle sanzioni amministrative nel nostro ordinamento sono molto alti e arrivano a raggiungere il 90%-180% della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato nei casi di dichiarazione infedele e il 120-240% nei casi di omessa dichiarazione.

Con riguardo al parametro della sufficiente interconnessione probatoria, invece, la medesima sentenza *Nodet c. Francia* specifica che non solo è opportuno valutare i medesimi elementi di prova nei due procedimenti, ma questi devono anche provenire da un'unica istruttoria in modo da evitare un «danno sproporzionato» sia per le investigazioni che per la difesa<sup>65</sup>. Partendo da questo assunto, se si analizza il sistema italiano, si nota che certamente questo permette che gli elementi raccolti nel procedimento amministrativo vengano utilizzati in quello penale e viceversa; la prassi giudiziaria, infatti, consente il fenomeno della trasmigrazione delle prove. Allo stesso tempo, però, vige il principio della piena autonomia valutativa del giudice che garantisce l'indipendenza della decisione rispetto a quella adottata da altra giurisdizione e può dar vita anche a conclusioni diverse fra diversi procedimenti<sup>66</sup>. Il sistema italiano si basa, dunque, su una *raccolta autonoma ma integrata delle prove* nei due procedimenti<sup>67</sup>.

L'ultimo indice in analisi è quello della proporzionalità delle sanzioni complessivamente irrogate. Questo parametro, come si è visto, è stato messo fortemente in risalto dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea nell'ambito tre sentenze “gemelle” del 20 marzo 2018 richiamate nei precedenti paragrafi. In

---

<sup>65</sup> Corte EDU, Sez. V, 6 giugno 2019, *Nodet c. Francia*, §53.

<sup>66</sup> Come sottolinea COMELLI, *Rapporti tra procedimento penale e processo tributario*, in CADOPPI, CANESTRARI, MANNA, PAPA, (diretto da), *Diritto penale dell'economia*, I, Milano, 2019, pp. 686 ss.

<sup>67</sup> F. M. MAGNELLI, cit.

particolare, come visto, nella sentenza *Menci* ad essere valutata è stata la legittimità del doppio binario sanzionatorio italiano, il quale è stato dichiarato compatibile con il principio del *ne bis in idem* proprio facendo leva sul profilo della proporzionalità. In breve, alla base della motivazione della Corte vi era, non solo il principio di specialità ex art. 19 D.Lgs. 74/2000 ss., ma anche gli istituti premiali introdotti dal D.Lgs. 158/2015. In particolare, si fa riferimento all'art. 13 del decreto che prevede che l'adempimento del debito tributario avvenuto prima dell'apertura del dibattimento di primo grado estingue una serie di reati<sup>68</sup>. La sentenza in questione ha posto anche l'attenzione sulla attenuante speciale di cui all'art. 13 *bis* D.Lgs. n. 74/2000 che, fuori dai casi di non punibilità, diminuisce fino alla metà la pena qualora prima dell'apertura del dibattimento si sia pagato integralmente il debito tributario, nonché gli interessi e le sanzioni amministrative. In vero questa concezione viene da taluni criticata in quanto si ritiene che il pagamento di una sanzione amministrativa, se pur attenuata, andandosi ad aggiungere a quello della sanzione tributaria, comporti un cumulo sproporzionato per il soggetto, in tal modo risultando in tensione con il principio del *ne bis in idem*<sup>69</sup>.

---

<sup>68</sup> Art. 13 d.lgs. 74/2000: *“I reati di cui agli articoli 10 bis, 10 ter e 10 quater, comma 1, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso.*

*I reati di cui agli articoli 2, 3, 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempre che il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali”.*

<sup>69</sup> G. M. FLICK, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo*, in *Dir. pen. cont. (rivista online)*, 14 settembre 2014.

Con riguardo al profilo della proporzionalità in concreto, cioè quella valutata dal singolo giudice nazionale, così come richiesto dalla corte, vi è tuttavia in dottrina chi ha sostenuto che questa impostazione apre la strada a margini di discrezionalità eccessivamente elastici<sup>70</sup>.

#### **4. L'intervento della riforma fiscale con la L. 157/2019 e la responsabilità amministrativa dell'ente ex D.Lgs. 231/2001 per i reati tributari**

Nel primo capitolo è stato descritto e analizzato il percorso evolutivo che è sfociato nella cd. "riforma fiscale", la quale ha introdotto nel novero dei reati presupposto della responsabilità amministrativa dell'ente ex D.Lgs. n. 231/2001 una serie di reati tributari. Ci si è anche soffermati sul dibattito dottrinale che ha permeato la storia della responsabilità degli enti sin dal momento della sua introduzione nel panorama giuridico italiano e che è incentrato sulla natura di tale responsabilità. Quest'ultima, infatti, pur essendo qualificata come amministrativa dal legislatore, presentava le caratteristiche proprie dell'ordinamento penale (la giurisdizione del giudice penale, le garanzie tipiche del processo, l'afflittività delle sanzioni previste), tanto che alla fine le Sezioni Unite della Corte di Cassazione si sono espresse nel senso dell'esistenza di un *tertium genus* che coniuga i tratti essenziali del sistema penale e di quello amministrativo.

Se si considerano, inoltre, i difficili passaggi interpretativi che si sono susseguiti in materia di *ne bis in idem* convenzionale e doppio binario sanzionatorio (anche tributario), ben si riescono a comprendere i dubbi che sono emersi circa l'inserimento dei reati tributari nel decreto 231.

Infatti, nel tempo, era stata esclusa l'operatività del principio in esame nel settore penale tributario degli enti, in quanto uno dei requisiti per la sua configurazione è la

---

<sup>70</sup> F.M. MAGNELLI, cit.

c.d. *eadem persona*, quindi la sussistenza di procedimenti e condanne plurime in capo ad una stessa persona per un medesimo fatto. Prima della riforma era prevista solo una sanzione amministrativa tributaria in capo all'ente, il quale, essendo una persona autonoma e differente rispetto alla persona fisica del suo rappresentante legale, non era considerato soggetto ad un cumulo sanzionatorio sproporzionato rispetto alle sanzioni inflitte a quest'ultima. Questo meccanismo, ovviamente, non permetteva di rispondere alle esigenze della realtà, in quanto le conseguenze sanzionatorie "penali" ricadevano esclusivamente sulla persona fisica autore del reato e non sull'ente che era il soggetto passivo beneficiario del medesimo illecito.

Analizzando in maniera più approfondita, con il D.Lgs. n. 472/1997<sup>71</sup> si stabilì che la sanzione amministrativa tributaria era diretta unicamente alla persona fisica autore del reato, la disposizione era attenuata dall'art. 11<sup>72</sup> della medesima legge che prevedeva la responsabilità solidale dell'ente o società a beneficio dei quali era stato commesso l'illecito. A questo punto la responsabilità era distribuita tra autore materiale

---

<sup>71</sup> prima di questa norma si faceva riferimento alla L. n. 4 del 1929, la quale prevedeva già l'irrogazione di sanzioni in capo alla persona giuridica per gli altri posti in essere dagli organi competenti nell'esercizio delle loro funzioni.

<sup>72</sup> L'art. 11 comma 1 recita: *«Nei casi in cui una violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo è commessa dal dipendente o dal rappresentante legale o negoziale di una persona fisica nell'adempimento del suo ufficio o del suo mandato ovvero dal dipendente o dal rappresentante o dall'amministratore, anche di fatto, di società, associazione od ente, con o senza personalità giuridica, nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione sono obbligati solidalmente al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso secondo le disposizioni vigenti. Se la violazione non è commessa con dolo o colpa grave, la sanzione, determinata anche in esito all'applicazione delle previsioni degli articoli 7, comma 3, e 12, non può essere eseguita nei confronti dell'autore, che non ne abbia tratto diretto vantaggio, in somma eccedente euro 50.000, salvo quanto disposto dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, e salva, per l'intero, la responsabilità prevista a carico della persona fisica, della società, dell'associazione o dell'ente. L'importo può essere adeguato ai sensi dell'articolo 2, comma 4».*

ed ente beneficiario, con la differenza che se quest'ultimo avesse pagato al posto della persona fisica, avrebbe avuto la possibilità di agire in regresso nei suoi confronti.

Con l'avvento del nuovo secolo viene poi introdotto il D.Lgs. 74/2000, che con il già richiamato articolo 19 estende il principio di specialità anche nel settore penal-tributario, prevedendo, in caso di concorso tra fattispecie penale ed amministrativa, l'applicazione di quella speciale (che, come detto precedentemente, viene individuata in quella penale).

La portata di questo principio, però, rischiava di lasciare indenne l'ente, il quale avrebbe potuto continuare ad utilizzare i proventi dell'illecito nel caso in cui il reato fosse stato commesso dalla persona fisica nel suo interesse o vantaggio, perché in base al principio di specialità avrebbe risposto unicamente la persona fisica e solo della sanzione penale (che però a differenza di quella amministrativa non era prevista anche per le persone giuridiche). Per far fronte a questa eventualità il secondo comma del medesimo articolo prevede una deroga che sancisce che: *«permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'art. 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato»*<sup>73</sup>.

Successivamente, con il D.L. 269/2003 all'art. 7 viene introdotta la responsabilità diretta ed esclusiva dell'ente o società aventi personalità giuridica, che

---

<sup>73</sup> I. CARACCIOLI, G. FALSITTA, "Il principio di non cumulabilità fra sanzioni penali e sanzioni tributarie e la sua aberrante mutilazione col decreto delegato n. 74/2000", in *Il fisco*, 2000, 31. Si fa notare come "occorre distinguere: se trattasi di contribuenti persone fisiche (magari anche grossi rentiers), costoro fruiscono comunque della specialità, ossia del "non cumulo"; se trattasi, invece, di contribuenti persone giuridiche (magari piccole società a responsabilità limitata a ristretta base familiare), il cumulo delle sanzioni penali e tributarie ... rinasce dalle sue ceneri ...".

ora, in quanto soggetti passivi, diventano gli unici destinatari della sanzione amministrativa<sup>74</sup>.

La situazione a seguito dell'ultima riforma, dunque, vedeva sanzioni amministrative in capo all'ente e sanzioni penali in capo al soggetto che poteva essere anche destinatario di misure patrimoniali particolarmente afflittive come la confisca.

Per quanto di interesse, quindi, relativamente al principio del *ne bis in idem*, non si può dire che questo venisse in rilievo nello scenario sopra descritto, in quanto vi erano due soggetti interessati per un medesimo fatto, la persona fisica destinataria di una condanna penale e l'ente destinatario di una sanzione amministrativa. Venendo a mancare il requisito dell'identità del soggetto destinatario, difetta anche l'operatività del principio.

Ciò è stato posto in evidenza dalla stessa Cassazione nella sentenza della II Sezione n. 13901 del 2016 e anche dalla Corte EDU nel caso *Pirttimaki c. Finlandia*<sup>75</sup>, in cui erano state irrogate sanzioni tributarie in capo ad una società ed era stato avviato un procedimento penale nei confronti del signor Pirttimaki. In questo caso la Corte non ha ritenuto violato il *ne bis in idem* in quanto le sanzioni in sede penale ed amministrativa colpivano due soggetti diversi<sup>76</sup>.

---

<sup>74</sup> Probabilmente questa introduzione era figlia del mutato atteggiamento che era stato assunto nei confronti di società ed enti dopo il D.Lgs. 231 /2001.

<sup>75</sup> Corte EDU, 20 maggio 2014, *Pirttimaki c. Finlandia*.

<sup>76</sup> Si è pronunciata sulla questione anche la Corte di Giustizia UE, IV sezione, 5 aprile 2017, *Orsi* (C-217/15) e *Baldetti* (C-350/15). Sul punto, M. SCOLETTA, *Ne bis in idem e doppio binario in materia tributaria: legittimo sanzionare la società e punire il rappresentante legale per lo stesso fatto*, in *Diritto penale contemporaneo*, 2017.

#### **4.1. Il nuovo doppio binario sanzionatorio penale tributario dell'ente in relazione al *ne bis in idem* convenzionale**

Una volta analizzati i tratti identificativi del meccanismo sanzionatorio penal-tributario della persona fisica e la posizione dell'ente prima della novella del 2019, è di primaria rilevanza soffermarsi sui caratteri del doppio binario punitivo che si è venuto a formare per la *societas* in seguito all'inserimento dei reati tributari nel catalogo dei reati presupposto della responsabilità degli enti *ex* D.Lgs. 231/2001.

Si è detto che prima di quel momento la disciplina italiana prevedeva già un c.d. primo binario punitivo per l'ente ai sensi dell'art. 7 D.L. 269/2003 che prescrive che l'ente dotato di personalità giuridica sarà destinatario immediato della sanzione amministrativa derivante dalla commissione dell'illecito tributario e, in quanto tale, andrà incontro al procedimento ed all'esecuzione della sanzione<sup>77</sup>.

A tale disposizione, si aggiunge quella prevista dall'art. 19 comma 2 del D.Lgs. 74/2000 che, istituendo una deroga al principio di specialità, stabilisce che nei confronti dei soggetti di cui all'art. 11, comma 1, D.Lgs. n. 472/1997 (società, associazioni o enti anche senza personalità giuridica), permane la responsabilità per la sanzione amministrativa<sup>78</sup>.

Preme sottolineare come questo primo binario formalmente amministrativo faccia in realtà riferimento a una serie di disposizioni e di sanzioni riferibili al diritto delle

---

<sup>77</sup> L'art 7 D.L. 269/2003 rubricato «responsabilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie» recita «Le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica.

*Le disposizioni del comma 1 si applicano alle violazioni non ancora contestate o per le quali la sanzione non sia stata irrogata alla data di entrata in vigore del presente decreto.*

*Nei casi di cui al presente articolo le disposizioni del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, si applicano in quanto compatibili».*

<sup>78</sup> Si ricorda, a titolo di obbligazione solidale con diritto di regresso dell'ente nei confronti della persona fisica.

persone fisiche e ritenute dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo perfettamente riconducibili alla nozione di *matière pénale* da essa elaborata, considerando il grado di afflittività e la finalità preventivo – repressiva della normativa e delle sanzioni astrattamente considerate<sup>79</sup>.

In tale contesto, l'intervento legislativo concretizzatosi con la L. n. 157/2019 e completato in un secondo momento con il D.Lgs. n. 75/2020, cambia le carte in tavola, introducendo nel novero della tutela degli interessi fiscali anche un secondo binario, costituito da una serie di sanzioni previste per l'ente in caso di realizzazione di un illecito fiscale nel suo interesse o vantaggio. È importante evidenziare che anche questo tipo di responsabilità viene configurata dal legislatore come amministrativa. La conseguenza di questo intervento è, dunque, la creazione di un doppio binario sanzionatorio formato: per gli enti privi di personalità giuridica, da responsabilità *ex* D.Lgs. 231/2001 e da quella prevista dal comma 2 dell'art. 19 D.Lgs. 74/2000; per gli enti dotati di personalità giuridica da responsabilità da reato *ex* 231/2001 e da quella *ex* art. 7 D.L. 269/2003 derivante dalla commissione dell'illecito amministrativo.

Ora, come si è visto, una volta accertata la presenza di un doppio binario sanzionatorio bisognerebbe (a rigor di logica e in ossequio ai principi sovranazionali che il nostro ordinamento recepisce) valutare la compatibilità di quest'ultimo con il principio del *ne bis in idem* europeo, considerato il rischio di frizione in cui incorre tale principio.

Dalla ricostruzione sino ad ora effettuata è emerso come la valutazione di non compatibilità di una normativa con il *ne bis in idem* si fonda su tre presupposti: la *matère pénale*, l'*idem factum* e il *bis*.

---

<sup>79</sup> Si rimanda alla giurisprudenza della Corte EDU sopra riportata, tra tutte *Grande Stevens c. Italia*. inoltre, la CGUE nelle cause riunite *Orsi-Baldetti* ha optato per la natura sostanzialmente penale delle sanzioni previste dal D.Lgs. 472/1997.

Per quanto concerne la nozione di materia penale relativamente alla responsabilità di cui al D.Lgs. 231/2001, è fondamentale notare come questa sia stata oggetto di un dibattito interno dottrinale molto ampio per il quale si rimanda al primo capitolo (paragrafo 1.1.).

A tal proposito, non sono state date indicazioni dalle Corti sovranazionali, le quali, non si sono ancora pronunciate sul tema. Certamente, però, si ritiene che per valutare la natura di responsabilità penale nella concezione di *ne bis in idem* europeo debbano essere utilizzati i Criteri *Engel*. Il primo criterio, che sappiamo essere solo un punto di partenza, attiene alla qualificazione giuridica fornita dal legislatore, il quale in questo caso ha stabilito per la responsabilità *ex* D.Lgs. 231 (almeno formalmente) una natura amministrativa. Il secondo criterio attiene alla natura dell'infrazione o dell'illecito, per la cui valutazione devono essere considerati: i destinatari del precetto<sup>80</sup> e il procedimento. Con riferimento a quest'ultimo parametro, è stato osservato fin dagli esordi della 231 come il processo a carico dell'ente era in sostanza un procedimento penale, essendo deciso dal giudice penale e facendo espresso riferimento alle norme e ad istituti del codice di procedura penale.

In relazione, invece, alla natura ed allo scopo delle sanzioni, è evidente che l'apparato punitivo contenuto all'interno della disciplina 231 ha una finalità fortemente repressiva, soprattutto considerato il grado di afflittività di alcune sanzioni come quelle interdittive e la confisca.

In conclusione, si può affermare che, nonostante a livello interno si sia parlato di un *tertium genus* che coniuga le caratteristiche della responsabilità amministrativa e

---

<sup>80</sup> La norma penale è diretta alla generalità dei consociati mentre quella amministrativa ad una categoria specifica.

di quella penale, l'applicazione dei Criteri *Engel* renderebbe molto difficile il mancato riconoscimento della natura sostanzialmente penale della responsabilità in esame<sup>81</sup>.

Per quanto concerne il presupposto dell'*idem factum*, possono sorgere maggiori dubbi circa la sua configurazione. Infatti, i criteri di attribuzione della responsabilità da reato dell'ente sembrerebbero essere diversi rispetto a quelli previsti per l'illecito amministrativo.

La responsabilità *ex* 231, come visto, si fonda sulla necessità della commissione del reato nell'interesse o a vantaggio dell'ente (art. 5 D.Lgs. 231/2001) e della colpa in organizzazione (art.6 D.Lgs. 231/2001). Ora, a ben vedere questi elementi non sono espressamente previsti dalla responsabilità per illecito amministrativo, la quale si configura se l'ente è parte del rapporto fiscale per gli enti dotati di personalità giuridica (*ex* art. 7 D.L. 269/2003) ovvero in presenza di un nesso di occasionalità necessaria nel caso in cui l'ente non sia dotato di personalità giuridica (art. 11 D.Lgs. 472/1997)<sup>82</sup>.

Dunque, mentre la responsabilità amministrativa da reato sembra fondata su un non fare dell'ente, che si sostanzia nella mancata previsione tramite i Modelli di Organizzazione e Gestione, di meccanismi idonei ad evitare il concretizzarsi del rischio di reato; la responsabilità da illecito amministrativo sembra parametrata essenzialmente sulla violazione tributaria in quanto tale e, in tal modo le due fattispecie sembrano essere caratterizzate da elementi diversi<sup>83</sup>.

La questione appare di non facile soluzione, in quanto, se si abbraccia la nozione empirica di *idem factum* che è stata sostenuta dalle Corti sovranazionali, bisogna tenere

---

<sup>81</sup> L. FOFFANI, *Verso un modello amministrativo di illecito e sanzione d'impresa "iper-punitivo"?*, in *La «materia penale» tra diritto nazionale ed europeo*, a cura di M.DONINI, L. FOFFANI, Giappichelli editore, Torino, 2018, p. 257.

<sup>82</sup> G. GRASSO, *Responsabilità da reato tributario dell'ente e ne bis in idem: tra "binari" doppi e multipli alla luce del d.l. n. 124/2019, conv. in l. n. 157 del 2019*, in *giurisprudenza penale*, 2021, 1-bis.

<sup>83</sup> A.F. TRIPODI, *L'ente nel doppio binario sanzionatorio punitivo. Note sulla configurazione metaindividuale dei doppi binari sanzionatori*, in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 2020, 4.

in considerazione gli aspetti storico-oggettivi dei due illeciti, i quali, tra l'altro, si perfezionano nel medesimo momento (considerando che l'illecito amministrativo *ex* 231 si perfeziona al momento di consumazione del reato *ex* 74/2000).

Tenuto conto di quanto detto, se si ritenesse la sussistenza anche del requisito dell'*idem factum*, secondo l'impostazione elaborata nella sentenza *A e B c. Norvegia*, si dovrebbe passare all'analisi degli ulteriori parametri stabiliti dalla Corte per valutare la presenza del *bis*, da essa individuato nella *sufficientemente stretta connessione sostanziale e temporale*: la complementarietà dei fini delle sanzioni; la prevedibilità del secondo procedimento; il coordinamento procedimentale e probatorio e la proporzionalità delle sanzioni complessivamente irrogate<sup>84</sup>.

A tal proposito occorre soffermarsi sulla relazione dell'Ufficio del massimario della Corte di Cassazione riguardo alla L. 157/2019, nella quale, proponendosi di fare chiarezza sul punto, in un primo momento si nega che la responsabilità degli enti *ex* 231 possa rientrare nella nozione di materia penale, in quanto parte del nuovo *tertium genus* individuato dalla Cassazione. In un secondo momento si stabilisce che, anche volendo ammettere la natura penale della responsabilità, la coesistenza dei due binari sanzionatori in capo all'ente sarebbe giustificata in quanto: presentano una connessione sostanziale e temporale adeguatamente stretta (svolgendosi in materia fiscale i due procedimenti quasi in contemporanea); perseguono scopi diversi (mentre la sanzione penale risulta afflittiva, quella amministrativa ha finalità recuperatoria della somma evasa); la duplicazione sanzionatoria è prevedibile; il cumulo sanzionatorio non è sproporzionato e dovrà essere valutato *case by case* dal giudice, come previsto nella sentenza *Menci*.

---

<sup>84</sup> G. GRASSO, cit.

In realtà, non tutti i parametri individuati dalla relazione sembrano convincere e i maggiori dubbi sorgono circa la finalità dei procedimenti e la proporzionalità delle sanzioni.

Sul primo punto, come si è detto, nelle sentenze riunite *Orsi- Baldetti* la Corte di Giustizia ha riconosciuto la natura sostanzialmente penale delle sanzioni ex D.Lgs. 472/1997.

Circa il secondo punto, invece, vengono in rilievo alcune differenze tra il diritto penal-tributario della persona fisica, così come analizzato nel caso *Menci*, e quello dell'ente. In primo luogo, la legge 157/2019, pur estendendo l'ambito di applicazione della causa di non punibilità ex art. 13 D.Lgs. 74/2000, non ha previsto il medesimo trattamento anche nei confronti dell'ente. Questo perché le cause di non punibilità entrano in contrasto con il principio di autonomia della responsabilità dell'ente ex art. 8 D.Lgs. 231/2001, il quale stabilisce che le cause di estinzione del reato diverse dall'amnistia che operano per la persona fisica autore del reato non si estendono anche all'ente.

Verrà in seguito analizzata in maniera più approfondita la questione relativa a tale causa di esclusione della punibilità, ma per quanto qui di interesse, è importante evidenziare come nella sentenza *Menci* proprio la presenza di questo strumento e del principio di specialità ex art. 19 D.Lgs. 231/2001 (il quale non opera nei confronti dell'ente) ha permesso alla Corte di giustificare il doppio sistema sanzionatorio penal-tributario italiano.

Probabilmente, dunque, delle forme di frizione del principio del *ne bis in idem* sono riscontrabili nel settore qui analizzato. Peraltro, analizzando la storia del diritto delle persone fisiche o altri settori dell'ordinamento, ed in particolare il sistema degli abusi di mercato, si possono rinvenire degli spunti circa i meccanismi di coordinamento da utilizzare onde evitare le predette frizioni<sup>85</sup>.

---

<sup>85</sup> G. GRASSO, CIT.; BARTOLI R., *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, in *Sistema Penale*, 2020,3.

## 5. Il modello offerto dal settore degli abusi di mercato: l'art. 187 *terdecies* t.u.f.

I reati di abuso di informazioni privilegiate e di manipolazione del mercato sono stati introdotti con la L. 62/2005 che, in attuazione della Direttiva 2003/6/CE, modificava il testo unico della finanza (di seguito t.u.f.)<sup>86</sup> aggiungendovi gli art. 184, 185 e i relativi illeciti amministrativi agli articoli 187 *bis* e 187 *ter*.

La previsione di entrambe le tipologie di responsabilità, sia penale che amministrativa, ha creato anche nel settore degli abusi di mercato, come in quello tributario, un doppio binario sanzionatorio che si basa su una medesima condotta integrante gli illeciti. Anche in quest'ambito, infatti, è stata spesso contestata la violazione del principio del *ne bis in idem*, soprattutto in virtù del fatto che tale sistema non si presenta come alternativo ma come cumulativo.

Ciò si ricava dalla clausola di apertura degli articoli 187 *bis* e 187 *ter* che nel sanzionare gli illeciti amministrativi di abuso di informazioni privilegiate e di manipolazione del mercato fa «*salve le sanzioni penali quando il fatto costituisce reato*». L'interpretazione maggioritaria di questa disposizione crede che il legislatore abbia voluto ammettere la possibilità di agire penalmente anche nel caso in cui sia stata irrogata una sanzione amministrativa<sup>87</sup>.

La medesima situazione viene in rilievo anche per quanto riguarda gli enti, l'art.9 della L. 62/2005 ha ampliato il catalogo dei reati presupposto del D.Lgs. 231 del 2001 inserendo all'art. 25- *sexies* i reati di abuso di informazioni privilegiate e manipolazione del mercato<sup>88</sup>. A questo regime si affianca quello previsto dall'articolo

---

<sup>86</sup> D.Lgs. n. 58/1998

<sup>87</sup> F. MUCCIARELLI, *L'abuso di informazioni privilegiate: delitto e illecito amministrativo*, in *diritto penale e processo*, 2005, 12.

<sup>88</sup> Art. 25 *sexies* D.Lgs. 231/2001: «*In relazione ai reati di abuso di informazioni privilegiate e di manipolazione del mercato previsti dalla parte V, titolo I-bis, capo II, del testo unico di cui al decreto*

187 – *quinquies* del t.u.f., il quale prevede la responsabilità amministrativa dell'ente nel caso in cui un soggetto in posizione apicale o subordinata violi i divieti di cui agli articoli 14 e 15 del Regolamento UE n. 596/2014<sup>89</sup>.

Proprio al fine di superare questa incompatibilità fra il sistema sanzionatorio italiano degli illeciti finanziari e il *ne bis in idem* europeo, il legislatore con il D.Lgs. 107/2018 ha modificato l'art. 187 – *terdecies* del t.u.f. La disposizione è rubricata «*Applicazione ed esecuzione delle sanzioni penali ed amministrative*» ed inserisce un meccanismo di compensazione secondo il quale, quando viene commesso un fatto illecito riconducibile sia alla fattispecie penale che a quella amministrativa ed è già stata applicata una sanzione amministrativa o penale, l'autorità giudiziaria o la CONSOB devono necessariamente tenere conto delle misure punitive già irrogate<sup>90</sup>. Tale meccanismo riferito alle persone fisiche si estende, anche al doppio binario sanzionatorio previsto per gli enti e, sebbene in dottrina siano state mosse numerose

---

*legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, si applica all'ente la sanzione pecuniaria da quattrocento a mille quote.*

*Se, in seguito alla commissione dei reati di cui al comma 1, il prodotto o il profitto conseguito dall'ente è di rilevante entità, la sanzione è aumentata fino a dieci volte tale prodotto o profitto.»*

<sup>89</sup> All'art. 14 (“Divieto di abuso di informazioni privilegiate e di comunicazione illecita di informazioni privilegiate”) si legge «*Non è consentito: a) abusare o tentare di abusare di informazioni privilegiate; b) raccomandare ad altri di abusare di informazioni privilegiate o indurre altri ad abusare di informazioni privilegiate; oppure c) comunicare in modo illecito informazioni privilegiate.*»

All'art. 15 (“Divieto di manipolazione del mercato”) si legge «*Non è consentito effettuare manipolazioni di mercato o tentare di effettuare manipolazioni di mercato.*»

<sup>90</sup> L'art 187 – *terdecies* recita: «*Quando per lo stesso fatto stata applicata, a carico del reo, dell'autore della violazione o dell'ente una sanzione amministrativa pecuniaria ai sensi dell'articolo 187 septies ovvero una sanzione penale o una sanzione amministrativa dipendente da reato:*

- a) l'autorità giudiziaria o la CONSOB tengono conto, al momento dell'irrogazione delle sanzioni di propria competenza, delle misure punitive già irrogate;*
- b) l'esazione della pena pecuniaria, della sanzione pecuniaria dipendente da reato ovvero della sanzione pecuniaria amministrativa limitata alla parte eccedente quella riscossa, rispettivamente, dall'autorità amministrativa ovvero da quella giudiziaria.»*

critiche<sup>91</sup> alla sua reale efficacia, risulta comunque essere uno strumento di coordinamento tra discipline che sostanzialmente si sovrappongono e non garantiscono il rispetto del principio del *ne bis in idem*.

Il medesimo strumento potrebbe essere usato anche nella disciplina penal-tributaria, permettendo al giudice di far *dialogare* le sanzioni del doppio binario e riportarle in linea con il principio di proporzionalità<sup>92</sup>. In alternativa c'è chi ha anche prospettato la possibilità di una questione di legittimità costituzionale dell'art. 187 – *terdecies* t.u.f. nella misura in cui non è applicabile alla responsabilità degli enti per illecito tributario<sup>93</sup>.

In conclusione, dalle analisi qui effettuate, si può affermare che, se pur molto attesa e sperata, la c.d.  *riforma fiscale* ha lasciato margini di dubbio all'interno della nuova disciplina penale tributaria degli enti, i quali dovranno essere colmati dagli interpreti in modo tale da evitare una fuoriuscita dai binari del *ne bis in idem* convenzionale.

---

<sup>91</sup> Sul tema, F. MUCCIARELLI, *Gli abusi di mercato riformati e le persistenti criticità di una tormentata disciplina. Osservazioni a prima lettura sul decreto legislativo 10 agosto 2018, n. 107*, in *Dir. pen. cont. (rivista online)*, 10 ottobre 2018.

<sup>92</sup> *Ibidem*; F. PIERGALLINI, *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente*, in *Sistema Penale* 2020, 3.

<sup>93</sup> R. BARTOLI, cit.



## CAPITOLO III

### DIRITTO PENALE TRIBUTARIO DELLA PERSONA FISICA E

#### 231. IL “BASTONE E LA CAROTA”

**SOMMARIO:** 1. Carattere premiale-riscossivo del diritto penale tributario – 1.1. La “carota” della non punibilità: l’art. 13 D.Lgs. n. 74/2000 – 2. La premialità della responsabilità da reato degli enti – 2.1. Il principio di autonomia della responsabilità degli enti *ex art. 8 D.Lgs. 231 del 2001* – 3. L’introduzione della responsabilità dell’ente da reato tributario e la questione circa la mancata estensione della causa di esclusione della punibilità *ex art. 13 D.Lgs. 231/2001* - 3.1. La “lotta contro l’art. 8”: confronto con altri istituti premiali – 3.2. Prospettive *de iure condendo*.

#### 1. Carattere premiale-riscossivo del diritto penale tributario

Sin qui si sono analizzate diverse caratteristiche del settore penale tributario, compresi i suoi punti più critici e maggiormente dibattuti in dottrina. Questa branca dell’ordinamento si è venuta a creare per rispondere a delle esigenze specifiche ed impellenti della società e soprattutto dello Stato, il quale, aveva bisogno di tutelare in maniera ancora più determinata i propri interessi finanziari.

Il problema dell’evasione fiscale in Italia è sempre stato molto diffuso ed ha richiesto interventi continui e specifici da parte del legislatore, che si sono concretizzati in diverse riforme succedutesi negli anni. Del resto, nell’ultimo periodo si può affermare essersi generato un *trend* che ha condotto verso il proliferare di nuove forme di reato. Queste sono manifestazioni più specifiche di fattispecie incriminatrici già esistenti, la cui funzione principale è quella di rispondere alle istanze della società in relazione ad alcuni fenomeni criminali.

Negli ultimi anni si è anche assistito ad un *trionfo della non punibilità*, diventata uno degli strumenti più utilizzati per perseguire obiettivi politici. Probabilmente il ricorso a questa categoria di disposizioni è necessario come contraltare al sempre maggiore inasprimento sanzionatorio che, come detto, si è affermato come risposta all'opinione pubblica che si sente rassicurata dall'intervento penale in determinati settori<sup>1</sup>.

A partire dal 1960 il diritto penale, infatti, è stato protagonista di continui incrementi di disposizioni e innesti legislativi, questo probabilmente per rispondere alle esigenze create dalla modernizzazione e dalla crescita della criminalità organizzata. Il legislatore, allora, ha iniziato a sfruttare la pena per «*la ricostruzione della fiducia e del senso di sicurezza collettivi*»<sup>2</sup>. In un contesto in cui il ricorso allo strumento penale era divenuta la regola e non più l'eccezione la non punibilità si presentava come unico strumento in grado di arginare il fenomeno di sovraffollamento di norme penali incriminatrici e di inasprimento sanzionatorio<sup>3</sup>. Il legislatore, per così dire, ha usato una non-punizione come rimedio alla punizione.

---

<sup>1</sup> F. PALAZZO, *La non-punibilità: una buona carta da giocare oculatamente*, in *Sistema Penale*, 19 dicembre 2019. L'autore fa notare come questa impostazione si manifesti in diversi ambiti del diritto penale: nella disciplina anticorruzione della L. n. 3/2019 le norme più valorizzate sono le cause di non punibilità a favore del soggetto del patto corruttivo che collabora con la giustizia. Anche nella parte generale sono state introdotte nuove cause di non punibilità che si collocano a metà tra il diritto sostanziale e quello processuale (Art. 131 *bis* c.p., particolare tenuità del fatto; Art. 168 *bis* c.p., sospensione del procedimento con messa alla prova; Art. 162 *ter*, estinzione del reato per condotte riparatorie).

<sup>2</sup> C.E. PALIERO, *Tendenze e controtendenze nella politica di depenalizzazione*, in *Depenalizzazione e circolazione stradale. Atti del convegno Automobile club di Lucca*, 24 giugno 2000, Milano, 2002, 249.

<sup>3</sup> C. PIERGALLINI, *Premialità e non punibilità nel sistema della responsabilità degli enti*, in *Dir. pen. e proc.*, 2019, 3, 531. L'autore fa riferimento al fatto che negli anni '80 si usasse la metafora della laguna: «*un sistema governato da flussi di maree: da un lato nuovi flussi in entrata che accrescono la massa d'acqua; dall'altro lato, successive maree (...) che avrebbero dovuto farsi carico di garantire l'estromissione di flussi corrispondenti*».

Tramite queste situazioni che l'ordinamento decide di non punire si crea una deroga al principio costituzionalmente garantito del *nullum crimen sine poena*, e quindi una circostanza in cui non viene perseguita (almeno non con i mezzi canonici, cioè le sanzioni), la tutela penale della società. Proprio per questo si ritiene che le cause di non punibilità, pur rispondendo ad esigenze di opportunità, debbano comunque rispondere anche ad altri scopi costituzionalmente tutelati<sup>4</sup>.

Preliminare rispetto all'argomento risulta la distinzione tra cause di non punibilità in senso stretto e cause di estinzione della punibilità. Le prime possono essere *concomitanti o successive al reato, personali od oggettive* e sono legate ad un interesse ulteriore e *antitetico* rispetto a quello della punizione per il reato a cui il legislatore decide di accordare preferenza. Le cause di estinzione della punibilità o cause di estinzione del reato, invece, sono successive alla sua consumazione e sono manifestazione di una *mananza di interesse alla punizione* da parte dello Stato<sup>5</sup>.

Come detto, questi ulteriori interessi che si manifestano devono godere di una copertura costituzionale; quindi, l'interesse alla deflazione del sistema non può legittimare da solo il ricorso alla mancata sanzione di una condotta antigiuridica penalmente rilevante, ma deve essere affiancato ad altre ragioni per evitare di creare una sorta di "licenza a delinquere".

Tenendo a mente questa finalità di natura primaria per lo Stato si è creato un sottosistema – quello penale tributario – che persegue diversi obiettivi. In prima battuta, la disciplina risponde ad una funzione di prevenzione generale: l'ordinamento cerca di agire in un momento che è preliminare rispetto all'accertamento dei fatti e minaccia

---

<sup>4</sup> F. PALAZZO, *La non-punibilità: una buona carta da giocare oculatamente*, in *Sistema Penale*, 19 dicembre 2019, p. 2.

<sup>5</sup> F. PALAZZO, *ibidem*. Vengono riportati come esempi di cause di non punibilità in senso stretto l'art. 649 c.p. sulla non punibilità per i reati patrimoniali in caso di relazioni di parentela; come esempio di cause di estinzione del reato la prescrizione.

sanzioni dagli alti limiti edittali per disincentivare i consociati a commettere i reati tributari.

In secondo luogo, poi, si persegue un'ulteriore funzione, di tipo riscossivo: lo Stato cerca di attivarsi per recuperare la somma che non gli è stata versata e permettere di riparare l'offesa ricevuta. Questo meccanismo si innesca quando un fatto si ritiene commesso e si avvia l'accertamento o quando il fatto è stato commesso ma prima che lo Stato inizi ad accertarlo. In questi casi, il fine perseguito non è quello di sanzionare la condotta illecita ma esclusivamente quello di riscuotere il debito tributario<sup>6</sup>.

Nell'evoluzione del diritto penale tributario si possono individuare due fasi: una che inizia con l'Unità d'Italia e finisce con gli anni '50, in cui la disciplina penale in ambito tributario ha una valenza residuale sia per la specificità del settore che per la scarsa percezione dell'evasione come problema della società italiana. La seconda fase è durata fino ad oggi ed è caratterizzata da un progressivo rafforzamento del ruolo del diritto penale<sup>7</sup>.

Può essere utile ai fini della trattazione ripercorrere, se pur brevemente, le diverse fasi che hanno caratterizzato la storia della disciplina penale tributaria.

Nella prima legge in materia di imposte dirette, la legge n. 1444 del 1873 si prevedevano poche tipologie di illecito tributario che erano affiancate da sanzioni pecuniarie di natura punitiva e risarcitoria.

Nel 1928 con la legge n. 2834 l'apparato sanzionatorio venne rafforzato e, oltre alle sanzioni pecuniarie, si introdusse per la prima volta anche un'ipotesi di detenzione (prevista per la sottrazione fraudolenta al pagamento della somma dovuta a titolo di imposta). Questa legge fu abrogata nel 1931 dal regio decreto n. 1608 che articolò il

---

<sup>6</sup> R. BARTOLI, *Ancora sulle incongruenze della recente riforma in tema di reati tributari e responsabilità dell'ente*, in *Sistema Penale*, 2020, 7, p. 146.

<sup>7</sup> F. CINGARI, *L'evoluzione del sistema penale tributario e i principi costituzionali*, in *I reati tributari*, a cura di R. BRICCHETTI E P. VENEZIANI, Giappichelli editore, Torino, 2017.

sistema degli illeciti tributari in cinque reati: tre contravvenzioni e due delitti, senza prevedere però la sanzione detentiva<sup>8</sup>.

La nascita del diritto penale tributario, però, viene fatta risalire alla legge n. 4/1929 che predispone una serie di principi di natura sostanziale e processuale applicabili agli illeciti finanziari: il principio di alternatività tra illecito penale ed illecito amministrativo; il principio di fissità, che permetteva di modificare le norme penali tributarie solamente in presenza di una disposizione espressa; il principio di ultrattività delle norme penali tributarie; e l'istituto della pregiudiziale tributaria, secondo cui l'azione penale doveva essere sospesa fino all'accertamento definitivo dell'amministrazione finanziaria.

Dalla fine degli anni '50 si iniziò ad avere una cognizione sempre maggiore del problema dell'evasione fiscale, fenomeno che l'apparato repressivo allora vigente non riusciva a contenere. Si avviò allora un progressivo rafforzamento del sistema penale tributario, dapprima con il d.P.R. n. 645 del 1958 e poi con il d.P.R. n. 633/1972 e il d.P.R. n. 600 del 1973. Lo scopo era quello di aumentare le sanzioni penali pecuniarie e gli illeciti puniti con pena detentiva. Le nuove previsioni non sortirono l'effetto voluto a causa della mancanza di speditezza del procedimento amministrativo di accertamento e della pregiudiziale tributaria.

Con il D.L. n. 429 del 1982, c.d. manette agli evasori (slogan che, si vedrà, affiancherà spesso le riforme fiscali successive), furono eliminati il principio di fissità delle norme penali tributarie e la c.d. pregiudizialità tributaria, inoltre vennero introdotte numerose fattispecie contravvenzionali che si presentavano come funzionali rispetto all'evasione fiscale (es. l'omessa o parziale fatturazione). I reati contemplati dal decreto erano sanzionati tramite pene di scarsa entità e gli illeciti penali finirono

---

<sup>8</sup> ALDROVANDI, *I profili evolutivi dell'illecito tributario*, Cedam, Padova, 2005, 73 ss; oppure MARTINI, *Reati in materia di finanza e tributi*, in GROSSO, PADOVANI, PAGLIARO (diretto da), *Trattato di diritto penale. Parte speciale*; XVII, Milano, 2010.

per “appiattirsi” ad illeciti amministrativi, recando pregiudizio al principio di offensività<sup>9</sup>.

In tal modo, la disciplina perse il suo ruolo di prevenzione generale negativa, in quanto si riempì di fattispecie contravvenzionali non particolarmente offensive e che erano affiancate da sanzioni di scarso contenuto afflittivo; e anche sul versante della prevenzione generale positiva non si riusciva a diffondere nei consociati il valore della solidarietà fiscale<sup>10</sup>.

Un significativo cambiamento ci fu con il D.Lgs. n. 74 del 2000, tramite il quale il legislatore creò un sistema penale tributario ispirato al principio di offensività e di sussidiarietà della tutela penale articolato in un numero circoscritto a poche e gravi fattispecie dichiarative (non rilevano più i momenti prodromici alla condotta evasiva). Vengono inoltre introdotte le soglie di punibilità ed il dolo di evasione, elementi che mirano a selezionare le condotte effettivamente lesive degli interessi dell’Erario. L’apparato sanzionatorio è formato da pene a contenuto afflittivo.

Si noterà come dall’intervento del 2000 in poi l’impronta riscossiva avrà il sopravvento su quella puramente retributiva, con il conseguente ingresso del meccanismo della non punibilità nella disciplina in questione.

Nella prima versione del D.Lgs. 74/2000 si dava rilievo alle sole fattispecie dichiarative dotate di maggiore disvalore penale, con l’individuazione di una sola circostanza attenuante ad effetto speciale (la prima versione dell’art. 13) modulata sul pagamento delle imposte evase, degli interessi, delle sanzioni e la cui efficacia è circoscritta a prima dell’apertura del dibattito<sup>11</sup>.

---

<sup>9</sup> F. CINGARI, cit.

<sup>10</sup> F. CINGARI, cit.

<sup>11</sup> Non era stata introdotta la causa di non punibilità per via delle obiezioni espresse sopra sul piano della prevenzione generale negativa, ossia sul carattere dissuasivo della sanzione.

Nei successivi interventi di modifica al sistema configurato con il D.Lgs. 74/2000 si mira a rafforzare l'apparato repressivo tributario e tra il 2004 e il 2006 si inseriscono tre nuove fattispecie che si distaccano dai caratteri della fraudolenza e del dolo di evasione<sup>12</sup>. Nel 2011 vengono abbassate le soglie di punibilità, prevista la sospensione condizionale della pena solo per i casi di evasione al di sotto di una determinata soglia e l'accesso al patteggiamento viene condizionato al pagamento del debito tributario. Sotto il profilo della non punibilità, invece, non si rinvennero modifiche significative, non viene introdotta una causa di esclusione della punibilità ma l'art. 13 mantiene la forma di circostanza attenuante, diventando ad effetto comune. Si può dunque affermare il sistema delineato dal D.Lgs. 74/2000 è improntato verso finalità di tipo preventivo e riscossivo; il principale problema della forte componente riscossiva, così come in passato, era costituito dalla presenza di fattispecie di scarso contenuto offensivo che portavano ad un avvicinamento dell'illecito amministrativo a quello penale<sup>13</sup>.

Nel 2015 il legislatore interviene riformando il modello di tutela penale con il D.Lgs. n. 158/2015<sup>14</sup>, c.d. (nuovamente) “manette agli evasori”, il quale agisce su due frangenti: in *primis* rafforza la risposta penale prevista per fattispecie fraudolente dotate di particolare disvalore e al contempo la riduce per quegli illeciti che non presentano un disvalore pregnante dal punto di vista penale. In questo modo si riduce

---

<sup>12</sup> Nello specifico le fattispecie contenute agli artt. 10 *bis* omesso versamento delle ritenute certificate, 10 *ter*: omesso versamento IVA e 10 *quater*: indebita compensazione.

<sup>13</sup> F. CINGARI, cit. l'autore parla di *processo di “amministrativizzazione” del diritto penale tributario*.

<sup>14</sup> Il Decreto Legislativo fa parte in realtà di un disegno più ampio, avviato con la legge di delegazione dell'11 marzo 2014 n. 23 che viene attuata mediante due decreti: il D.Lgs. n. 128/2015 in merito alla questione dell'abuso di diritto e dell'elusione fiscale; e il D.Lgs. n. 158/2015 che agisce sul sistema penale tributario.

il fenomeno dell'appiattimento degli illeciti penali che si era verificato con gli interventi del 1982 e del 2000<sup>15</sup>.

Nella medesima ottica il Decreto in questione innalza anche le soglie quantitative di punibilità di alcuni reati<sup>16</sup>.

Inoltre, il decreto rafforza la componente riscossiva<sup>17</sup>, permettendo alla non punibilità di fare il suo ingresso nel sistema penale tributario. Infatti, dopo la riforma, l'art. 13, che prima prevedeva esclusivamente una circostanza attenuante innescata dal pagamento del debito tributario (la quale continua a sussistere all'art. 13 *bis*), costituisce una causa sopravvenuta di esclusione della punibilità sia in relazione ai delitti di omesso versamento del debito tributario *ex artt. 10 bis, 10 ter e 10 quater*, sia con riferimento ai delitti di dichiarazione infedele e omessa dichiarazione *ex artt. 4 e 5 D.Lgs. 74/2000*.

In dottrina, pur essendosi accolta benevolmente la causa di esclusione della punibilità, ne sono state messe in risalto le possibili degenerazioni, osservandosi come, se da un

---

<sup>15</sup> Per quanto concerne il rafforzamento della tutela penale viene prevista l'estensione del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2); con riguardo, invece, della riduzione della risposta penale viene riformato il delitto di dichiarazione infedele, il quale ora si configura come illecito "naturalistico" nel quale non rilevano più le c.d. falsità artificiali, mediante l'innesto dei commi 1 *bis* e 1 *ter*: « non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali», non rilevano, altresì, le errate valutazioni che differiscono in misura inferiore al 10% rispetto a quelle corrette; la violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza; la violazione dei criteri di determinazione dell'inerenza e la violazione dei criteri di non deducibilità degli elementi passivi reali.

<sup>16</sup> Delitti di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici *ex art. 3*, delitto di dichiarazione infedele *ex art. 4* e delitto di omessa dichiarazione *ex art. 5*.

<sup>17</sup> Il concetto di diritto penale riscossivo si deve a LANZI – P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, Cedam, Padova, 2014, p. 324 ss. ed è stato ripreso da successiva dottrina.

lato ha la funzione di garantire il soddisfacimento dell'interesse dell'Erario alla riscossione del debito, dall'altro rischia di avere delle ripercussioni negative sulla capacità preventiva del sistema penale tributario<sup>18</sup>. Ciò si evidenzia ancora di più nelle fattispecie di tipo omissivo, all'interno delle quali è stato suggestivamente affermato che *«l'adempimento dilazionato ad efficacia estintiva implica che la norme incriminatrice non costituisca l'ultima Thule predisposta per la tutela dell'interesse, ma la prima Thule della sua realizzazione da parte dell'offensore: il "premio", dipendendo dal solo fatto di tenere tardivamente il comportamento già originariamente prescritto, fa addirittura aggio sull'incriminazione»*<sup>19</sup>.

In generale, si può affermare che il D.Lgs. n. 158 del 2015: delinea un sistema in cui la sanzione penale appare come sussidiaria, e mira alla riscossione del *quantum* dell'imposta evasa tramite elementi di negozialità e premialità<sup>20</sup>.

La breve ricognizione delle caratteristiche delle riforme in materia penale tributaria che si sono succedute negli anni risulta prodromica alla comprensione del panorama in cui è stato inserito dapprima il D. L. 124/2019 e poi la sua legge di conversione n. 157/2019. Tali norme, accompagnate ancora una volta dallo *slogan* "manette agli evasori", come evidenziato nel primo capitolo, sono orientate verso una tendenza all'inasprimento sanzionatorio per alcune fattispecie criminose e ad un abbassamento delle soglie di punibilità con conseguente estensione della sfera di rilevanza penale<sup>21</sup>. Inoltre, dal punto della natura riscossiva del sistema viene ampliato

---

<sup>18</sup> A. INGRASSIA, *Ragion fiscale vs. "illecito penale personale". Il sistema penale tributario dopo il d.lgs. 158/2015*, Milano, 2016.

<sup>19</sup> S. CAVALLINI, cit. Così l'autore parlando degli effetti negativi della non punibilità cita T. PADOVANI, *Il traffico delle indulgenze. «Premio» e «corrispettivo» nella dinamica della punibilità*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 1986, 426.

<sup>20</sup> A. INGRASSIA, *Circostanze e cause di non punibilità. La voluntary disclosure*, in *I reati tributari*, a cura di R. BRICCHETTI E P. VENEZIANI, Giappichelli editore, Torino, 2017.

<sup>21</sup> Si riporta il contenuto delle note n. 102 e 103, capitolo I: La riforma ha innalzato le sanzioni per l'art. 2 ("dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti"), per

l'ambito di applicazione della causa di non punibilità di cui all'art. 13 comma 2 anche alle fattispecie di dichiarazione fraudolenta ex artt. 2 e 3 D.Lgs. 74/2000.

Queste dinamiche rendono il settore penale tributario orientato verso il meccanismo c.d. del bastone e della carota (*carrot and stick approach*)<sup>22</sup>, l'ordinamento minaccia una punizione (bastone) e nello stesso momento tende la carota della non punibilità condizionandola al pagamento del debito tributario.

Dalla strategia traspare una *scelta di politica criminale fortemente utilitaristica: in primis* si minaccia la sanzione per evitare la commissione del fatto ma, nel momento in cui tale minaccia fallisce, si sprona il soggetto verso il pagamento della somma dovuta e non corrisposta allo Stato e si raggiunge in tal modo il reale obiettivo che è la riparazione del danno<sup>23</sup>.

---

il quale la pena viene elevata dalla reclusione da un anno e sei mesi a sei anni a quella della reclusione da quattro a otto anni; per l'art.3 ("dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici"), i cui limiti di pena sono stati portati da tre ad otto anni; per l'art. 4 ("dichiarazione infedele") passando dalla reclusione da uno a tre anni alla durata da due anni a quattro anni e sei mesi; per l'art.5 ("omessa dichiarazione"), la cui cornice edittale viene raddoppiata andando da due a cinque anni; per l'art. 8 ("emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti"), per il quale la pena viene elevata da quattro a otto anni; infine è stata innalzata la pena detentiva per il reato, ex art. 10, di occultamento o distruzione di documenti contabili, ove si passa ad una cornice che va da un minimo di tre anni a un massimo di sette anni di reclusione. All'inasprimento dei limiti edittali si aggiunge anche la previsione della cd. confisca allargata (o per sproporzione) nel caso di commissione di alcuni illeciti penal tributari (art. 2,3, 8 e 11) nei casi in cui l'evasione fiscale supera il valore di 100000 euro o 200000 euro a seconda dei casi. questo tipo di confisca è una forma di ablazione patrimoniale basata sostanzialmente sulla sproporzione patrimoniale ed ha ad oggetto il denaro, i beni o altre utilità di cui il condannato non può giustificare la provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo per un valore sproporzionato al proprio reddito.

<sup>22</sup> V. per tutti A. INGRASSIA, *Ragione fiscale vs "illecito penale personale"*. Il sistema penale-tributario dopo il d.lgs. 158/2015, Santarcangelo di Romagna, 2016, p. 139 ss.

<sup>23</sup> R. BARTOLI, cit. Si evidenzia come la medesima strategia viene usata anche per i delitti contro l'ambiente, ad esempio l'art. 452 *decies* c.p. prevede consistenti diminuzioni di pena per determinati reati ambientali se si provvede concretamente alla messa in sicurezza, alla bonifica e, se possibile, al

Da ciò emerge anche il carattere accessorio del diritto penale rispetto alla disciplina propria del settore; infatti, nei reati tributari il fatto tipico viene *importato* da previsioni extrapenali che caratterizzano le forme di evasione fiscale e, d'altro lato, la colpevolezza assume una finalità evasiva. In quest'ottica, con riguardo alla punibilità, si osserva come l'illecito penale si riduce ad illecito amministrativo seguendo una finalità riscossiva che risponde alla soddisfazione dell'interesse del Fisco al pagamento dei tributi<sup>24</sup>.

### **1.1 La “carota” della non punibilità: l’art. 13 D.Lgs. n. 74/2000**

Si è considerato come il meccanismo c.d. del bastone e della carota sia ormai divenuto il fondamento del sistema penale tributario, fondamento di cui la “carota” è rappresentata dagli istituti premiali che sono contenuti nel D.Lgs. 74 del 2000. Per completezza, è corretto sottolineare che questi istituti non si esauriscono nella previsione della causa sopravvenuta di non punibilità di cui all'art. 13, ma formano un *climax premiale decrescente*<sup>25</sup> che, partendo dalla rinuncia alla punibilità per i reati meno gravi, prosegue con la previsione della circostanza attenuante ad effetto speciale *ex art. 13 bis*<sup>26</sup> e con la rinuncia alla misura ablatoria della confisca limitatamente al

---

ripristino di luoghi. Inoltre, si osserva come in tutti i settori di danno cd. pubblico, la riparazione come causa di non punibilità è in grado di soddisfare pienamente le esigenze sanzionatorie, invece, quando si ha a che fare con delle offese di tipo individuale le cause di non punibilità non riescono a riparare il danno e si assiste ad un fenomeno di decriminalizzazione.

<sup>24</sup> F. CONSULICH, *Il diritto di Cesare, lo stato del diritto penale tributario al volgere del decennio*, in *Dir. Pen. e proc.*, 2020, 3, 1388.

<sup>25</sup> S. CAVALLINI, *la non punibilità nel prisma del diritto penale tributario, coerenza o lassismo di sistema?*, in *dir. Pen. Cont. – Riv. trim.*, 2020, 3, p. 263.

<sup>26</sup> Art. 13 bis: «Fuori dai casi di non punibilità, le pene per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni

*quantum* già restituito dal contribuente entro il termine del procedimento penale, di cui all'art. 12 *bis* comma 2<sup>27</sup>.

Per quanto concerne l'art. 13, questo recita: «*I reati di cui agli articoli 10 bis, 10 ter e 10 quater, comma 1, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso.*

*I reati di cui agli articoli 2, 3, 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti*

---

*amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.*

*Per i delitti di cui al presente decreto l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo quando ricorra la circostanza di cui al comma 1, nonché il ravvedimento operoso, fatte salve le ipotesi di cui all'articolo 13, commi 1 e 2.*

*Le pene stabilite per i delitti di cui al titolo II sono aumentate della metà se il reato è commesso dal concorrente nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale.»*

<sup>27</sup> *Art. 12 bis: «Nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto.*

*La confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta.»*

*prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.*

*Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, anche ai fini dell'applicabilità dell'articolo 13 bis, è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione è sospesa. Il Giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione.»*

Come si nota, quindi, la previsione esclude a priori la punibilità di alcuni reati, nello specifico: il comma 1 si riferisce ai reati di omesso versamento e indebita compensazione di debiti non spettanti ed è condizionato al termine ultimo dell'apertura del dibattimento; il comma 2 si applica ai più gravi casi di omessa ed infedele dichiarazione e ai delitti di dichiarazione fraudolenta (inseriti a seguito della novella di cui alla L. 157/2019), in questo caso l'orizzonte temporale concesso è ridotto a causa del maggiore disvalore penale ed è individuato in un momento precedente rispetto alla formale conoscenza da parte dell'autore del reato di accessi, ispezioni o verifiche o dell'inizio di attività di accertamento amministrativo o procedimento penale (termine che nel caso di dichiarazione infedele o fraudolenta si sostanzia nella rettifica dell'autoimposizione, e nel caso di omessa dichiarazione nella presentazione della dichiarazione entro il termine per la presentazione successiva<sup>28</sup>). Il termine individuato in quest'ultimo caso, quindi, richiede anche il requisito della spontaneità che compensi la maggiore rimproverabilità dell'illecito commesso.

---

<sup>28</sup> In tal caso si fa notare che il ravvedimento operoso risulta inapplicabile, in quanto si caratterizza per la presentazione della dichiarazione entro novanta giorni dalla scadenza del termine, azione che esclude l'integrazione del reato di omessa dichiarazione.

È interessante notare come il meccanismo che associa alla maggiore gravità in astratto del reato una minore possibilità di ottenere il “premio” secondo una logica progressiva<sup>29</sup>, viene offuscato dalla riforma n. 157/2019, la quale introduce la rinuncia alla punibilità anche per le fattispecie più gravi.

Da sottolineare è il fatto che la mancanza di punibilità non è gratuita per il *reo*, che dovrà restituire non solo l'imposta evasa ma anche gli interessi maturati e le sanzioni amministrative<sup>30</sup>.

Una volta evidenziati i tratti salienti della disciplina della non punibilità all'interno del settore penale tributario e la logica che ha ispirato il legislatore, bisogna fare i conti con l'ulteriore novità della più recente riforma, ossia l'introduzione di alcune fattispecie penali tributarie nel catalogo dei reati-presupposto della responsabilità da reato degli enti *ex* D.Lgs. n. 231 del 2001.

La menzionata novella, infatti, intervenendo sul sistema penale tributario delle persone fisiche e delle persone giuridiche impone una certa coerenza sistematica da parte del legislatore, che non può ridursi ad un mero copia e incolla della normativa di settore ma richiede un coordinamento tra la natura della materia trattata e le peculiarità della responsabilità da reato prevista per le persone giuridiche, in modo da non creare disparità di trattamento fra i due sistemi.

A primo impatto quest'omogeneità non sembrerebbe essere rispettata nella misura in cui la causa di non punibilità di cui all'articolo 13 D.Lgs. n. 74/2000 prevista per le persone fisiche non è stata estesa anche alla disciplina delle persone giuridiche. Non si tratta però di una svista: il motivo di tale dissonanza è da ricercare nel principio di autonomia di cui all'art. 8 del Decreto 231, il quale non permette di estendere le

---

<sup>29</sup> C. PIERGALLINI, *Fondamento, funzioni e limiti delle moderne forme di impunità retroattiva*, in Dolcini, Emilio e Paliero, Carlo Enrico (a cura di): *Studi in onore di Giorgio Marinucci*, Giuffrè, Milano, p. 1653)

<sup>30</sup> S. CAVALLINI, *cit.*

cause di estinzione del reato (diverse dall'amnistia) previste per il soggetto autore del reato anche all'ente beneficiario. Questo principio opera nonostante il carattere fortemente riscossivo del settore penale tributario e la natura del sistema di responsabilità degli enti, che valorizza i modelli compensativi dell'offesa.

## 2. La premialità della responsabilità da reato degli enti

Preliminare rispetto allo sviluppo della trattazione è evidenziare come la responsabilità amministrativa da reato degli enti si inserisca all'interno del più ampio settore del "diritto penale dell'economia", un ambito che è nato come forma di contrasto ai c.d. *white collar crimes*<sup>31</sup>, reati che, dal punto di vista funzionale, sono connessi all'esercizio di un'attività economica; dal punto di vista effettuale, sono plurioffensivi, nel senso che colpiscono beni giuridici di natura meramente patrimoniale, ma anche interessi superindividuali o istituzionali<sup>32</sup>.

Proprio in quest'ottica, il diritto penale dell'economia è stato spesso terreno di sperimentazione di molti istituti, soprattutto rispondenti a logiche premiali, andando a creare una dimensione in cui l'obiettivo della risposta sanzionatoria non era più la pena tradizionale, ma la riparazione dell'offesa. È possibile vedere nella responsabilità amministrativa degli enti *ex* D.Lgs. 231 del 2001 l'apoteosi di questa visione<sup>33</sup>.

---

<sup>31</sup> Letteralmente indica il "reato del colletto bianco" (in contrapposizione ai crimini di strada commessi dai *Blue-Collars Workers*) ed è stato un ambito delineato da E. H. Sutherland per indicare il reato commesso da un soggetto rispettabile e di alta classe sociale nel corso della sua occupazione. In questo tipo di reati, a differenza di quanto si credeva ai tempi, il fattore causale non era costituito dalla povertà ma dai rapporti sociali ed interpersonali.

<sup>32</sup> F. MAZZACUVA, *L'ente premiato. Il diritto punitivo nell'era delle negoziazioni: L'esperienza angloamericana e le prospettive di riforma*, Giappichelli editore, Torino, 2020, p. 256.

<sup>33</sup> M. DONINI, *Compliance, negozialità e riparazione dell'offesa nei reati economici. Il delitto riparato oltre la restorative justice*, in *Criminalità d'impresa e giustizia negoziata: esperienze a confronto*, a cura di C. B. D'ARGENTINE, Giuffrè, Milano, p. 37.

All'interno del D.Lgs. 231/2001, infatti, si possono rinvenire forme di premialità a qualsiasi livello, in quanto il sistema punitivo non è improntato sul tradizionale binomio *obbligo-sanzione* ma su quello *onere-benefici*<sup>34</sup>. Ciò emerge dalla stessa Relazione ministeriale al decreto, ove si legge che «*la rielaborazione del conflitto sociale sotteso all'illecito ed al reato avviene non solo attraverso una logica di stampo repressivo ma anche, e soprattutto, con la valorizzazione di modelli compensativi dell'offesa*»<sup>35</sup>.

In questa cornice, la premialità si diffonde in tutta la disciplina della responsabilità degli enti, proprio in quanto la logica perseguita non è di tipo repressivo e retributivo ma ancora una volta è ispirata al c.d. *carrot and stick approach*, l'obiettivo non è la sanzione ma la riabilitazione dell'ente e la prevenzione speciale che in questo caso è orientata alla riparazione dell'interesse sotteso.

Fra le diverse disposizioni da cui traspare questa natura quelle che sicuramente si pongono al centro del sistema della riparazione *ex* D.Lgs. 231 sono gli artt. 12 e 17 del decreto.

L'art. 12 prevede una circostanza attenuante che dispone una diminuzione della sanzione pecuniaria qualora la persona giuridica, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, abbia posto in essere in modo cumulativo o alternativo una delle seguenti condotte: aver risarcito il danno; aver eliminato le conseguenze dannose o pericolose del reato o essersi efficacemente adoperato in tal senso e avere adottato ed attuato un modello organizzativo idoneo a scopi di prevenzione<sup>36</sup>.

---

<sup>34</sup> F. MAZZACUVA, cit.

<sup>35</sup> Relazione Ministeriale al Decreto Legislativo 231/2001, 1370.

<sup>36</sup> Al riguardo la giurisprudenza ha stabilito che il programma di conformità, introdotto in un momento successivo alla commissione del reato presupposto, deve necessariamente tener conto delle carenze organizzative che hanno permesso al commissione del reato. Trib. Roma, sez. G.i.p., 4 aprile 2003.

Allo stesso modo l'articolo 17<sup>37</sup> del Decreto in questione prevede che, qualora l'ente abbia posto in essere le condotte "riparatorie" e abbia messo a disposizione il profitto conseguito ai fini della confisca, non potranno essere emanate nei suoi confronti le sanzioni interdittive.

Un'altra disposizione da cui emerge chiaramente l'intento preventivo e premiale del legislatore è l'art. 26, che riguarda la disciplina del tentativo di delitto. In questo caso, a differenza di quanto prevede il codice penale, se l'ente volontariamente impedisce il compimento dell'azione o la realizzazione dell'evento (c.d. recesso attivo), la legge non prevede un'attenuante ma esclude la punibilità dell'ente. *«Questa scelta è intimamente collegata alla filosofia preventiva che percorre trasversalmente l'intero decreto legislativo. Come si ricorderà, alle condotte riparatrici, che si atteggiavano come "controvalore" rispetto all'offesa e che, quindi, si muovono in direzione della tutela del bene protetto, è stata riconosciuta un'efficacia attenuante rispetto al carico sanzionatorio pecuniario, mentre escludono l'applicazione delle sanzioni interdittive. Nel tentativo, come è noto, il bene protetto viene posto in pericolo: di conseguenza, l'ente che volontariamente impedisce l'azione o la realizzazione dell'evento compie una inequivocabile scelta di campo in favore della legalità, disinnescando la fonte di rischio o comunque impedendo che la stessa sprigioni definitivamente i suoi effetti dannosi. Qui la contro-azione dell'ente è tempestiva ed interna alla dinamica del fatto e ne scongiura la consumazione. Il bisogno di pena che, nel caso delle condotte*

---

<sup>37</sup> Art. 17 D.Lgs. 231/2001, "riparazione delle conseguenze del reato": *« Ferma l'applicazione delle sanzioni pecuniarie, le sanzioni interdittive non si applicano quando, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, concorrono le seguenti condizioni:*

- a) l'ente ha risarcito integralmente il danno e ha eliminato le conseguenze dannose o pericolose del reato ovvero si è comunque efficacemente adoperato in tal senso;*
- b) l'ente ha eliminato le carenze organizzative che hanno determinato il reato mediante l'adozione e l'attuazione di modelli organizzativi idonei a prevenire reati della specie di quello verificatosi;*
- c) l'ente ha messo a disposizione il profitto conseguito ai fini della confisca.»*

*riparatorie successive al reato risulta attenuato, nel caso del recesso attivo viene completamente meno»<sup>38</sup>.*

Le fattispecie premiali si estendono alla disciplina processuale, infatti si prevede che le condotte richieste dall'art. 17 siano funzionali anche alla sospensione del processo e alla revoca delle misure cautelari ai sensi degli artt. 49 e 50 del D.Lgs. 231 e 2001. Nella fase del giudizio, inoltre, il giudice prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, può sospendere il processo se l'ente incolpato chiede di porre in essere le condotte di cui all'art. 17, qualora dimostri di non aver potuto procedervi prima. Per quanto concerne la fase dell'esecuzione, invece, l'art. 78 prevede che entro venti giorni dalla notifica dell'estratto della sentenza, l'ente può richiedere la conversione della sanzione interdittiva in pecuniaria se ha tardivamente adottato le su menzionate condotte.

Ulteriore disciplina che merita attenzione è quella del patteggiamento contenuta all'art. 63 del D.Lgs. 231 del 2001. Si prevede che *«l'applicazione all'ente della pena su richiesta è ammessa se il giudizio nei confronti dell'imputato è definito o definibile a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale, nonché in tutti i casi in cui per l'illecito amministrativo è prevista la sola sanzione pecuniaria»*. La sussistenza dell'ultima condizione, fra l'altro, può essere anche dovuta alle condotte riparatrici di cui all'art. 17, se poste in essere prima della richiesta o a seguito della sospensione dell'udienza preliminare. Anche questa previsione si presenta come il frutto della logica negoziale e di quella riparativa che permeano tutta la disciplina degli enti e, a ben vedere, non solo questa. Infatti, se si compie un paragone con il settore penale tributario della persona fisica, si nota come anche in questo, tramite l'attenuante prevista all'art. 13 *bis*, comma 2, D.Lgs. 74/2000 l'applicazione della pena su richiesta *ex art. 444 c.p.p.* viene condizionata alla conclusione delle condotte riparatrici previste

---

<sup>38</sup> Relazione Ministeriale al Decreto Legislativo n. 231 del 2001, p. 1374.

dalla stessa o del ravvedimento operoso, rendendo la riparazione (così come in ambito 231), una condizione necessaria per accedere al rito negoziale<sup>39</sup>.

Si può osservare, dunque, come il procedimento in questione miri nel suo complesso ad ottenere l'adesione volontaria dell'ente alle esigenze di ripristino della legalità, mediante una riparazione *ex post* dell'interesse tutelato non solo con riferimento al reato presupposto, ma anche all'illecito amministrativo che all'ente viene contestato<sup>40</sup>.

## **2.1 Il principio di autonomia della responsabilità degli enti ex art. 8 D.Lgs. 231 del 2001**

Nel primo capitolo sono stati analizzati i caratteri principali relativi alla responsabilità da reato degli enti, come è emerso, questa è orientata verso il principio del *cumulo delle responsabilità* fondato sulla circostanza per cui il crimine di impresa non è solo un fatto riconducibile all'individuo, ma soprattutto alla struttura organizzativa (o alla mancanza di un'adeguata struttura organizzativa) dell'ente, la quale fa sorgere la responsabilità a suo carico<sup>41</sup>. Questa ricostruzione fa riferimento proprio alla complessità dell'illecito dell'ente, ispirata alla tutela dell'interesse della società a vederlo dotato di un'autoregolamentazione tale da ridurre il rischio di commissione dei reati.

---

<sup>39</sup> F. MAZZACUVA, cit.

<sup>40</sup> G. VARRASO, *Il procedimento per gli illeciti amministrativi dipendenti da reato*, in *Trattato di procedura penale*, diretto da G. UBERTIS, G. PAOLO VOENA, Giuffrè, 2012, 96; F. MAZZACUVA, cit.

<sup>41</sup> G. HEINE, *Modelle originärer (straf-)rechtlicher Verantwortlichkeit von Unternehmen*, in *Hettinger, Michael (editor): Reform des Sanktionenrechts, III, Verbandsstrafe, Baden-Baden*, p. 123.

In questo senso, accanto al principio di cumulo delle responsabilità la normativa 231 si dota di un meccanismo di *decumulo unilaterale a danno dell'ente*<sup>42</sup> che si estrinseca nell'art. 8 del D.Lgs. 231 del 2001 rubricato: “*Autonomia della responsabilità dell'ente*”.

L'art. 8 recita: «*La responsabilità dell'ente sussiste anche quando: a) l'autore del reato non è stato identificato o non è imputabile; b) il reato si estingue per una causa diversa dall'amnistia. Salvo che la legge disponga diversamente, non si procede nei confronti dell'ente quando è concessa amnistia per un reato in relazione al quale è prevista la sua responsabilità e l'imputato ha rinunciato alla sua applicazione. L'ente può rinunciare all'amnistia*».

Ci si trova davanti, dunque, ad una norma che regola fattispecie diverse di responsabilità a titolo autonomo dell'ente tutte ricollegabili ad un difetto di punibilità della persona fisica che però non viene esteso anche all'ente.

Mentre la lettera *a* del comma 1 fa riferimento al caso in cui l'autore del reato non sia identificabile o imputabile, ciò che rileva ai fini della trattazione è la lettera *b* che impone la permanenza della responsabilità in capo all'ente nei casi di estinzione del reato-presupposto diversi dall'amnistia, secondo un'ottica che risponde al principio di personalità delle cause di estinzione del reato di cui all'art. 182 c.p.<sup>43</sup> Dunque, secondo la disciplina così prevista, la responsabilità dell'ente è autonoma rispetto a quella della persona fisica ma non rispetto alla effettiva realizzazione del reato.

L'articolo 8 costituisce una delle disposizioni più dibattute della disciplina del D.Lgs. 231/2001 in quanto rompe lo stretto legame che sussiste tra reato-presupposto ed illecito amministrativo dell'ente soprattutto in relazione a quelle fattispecie, come

---

<sup>42</sup> V. MONGILLO, *La responsabilità penale tra individuo ed ente collettivo*, Giappichelli editore, Torino, 2018, pp. 324 ss.

<sup>43</sup> Art. 182 c.p., rubricato “*Effetti di estinzione del reato e della pena*”: «*Salvo che la legge disponga altrimenti, l'estinzione del reato o della pena ha effetto soltanto per coloro ai quali la causa di estinzione si riferisce*».

quelle disciplinate dall'art. 13 D.Lgs. 74/2000 che, anche se interessano l'offesa legata al reato compiuto nell'interesse o a vantaggio dell'ente, mantengono la responsabilità in capo a quest'ultimo. Questi casi ricevono un trattamento univoco da parte della giurisprudenza di legittimità, la quale non permette l'estensione di nessuna causa di estinzione del reato o di esclusione della punibilità riportando fra le motivazioni un passaggio dell'art. 4 della Relazione di accompagnamento al D.Lgs. 231 del 2001 il quale stabilisce che *«...E' appena il caso di accennare al fatto che le cause di estinzione della pena (emblematici i casi grazia o di indulto), 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, non escludendo la sussistenza di un reato»*.

Appare utile in tal proposito riportare proprio una recente pronuncia della Corte di Cassazione che riguarda nello specifico la causa di non punibilità della particolare tenuità del fatto di cui all'articolo 131 bis c.p., la Suprema Corte afferma: *«non sembra inoltre di ostacolo alla interpretazione prospettata nella sentenza 9072/2018 la circostanza che l'art. 8 in esame prenda in considerazione solo le cause di estinzione del reato e non anche le cause di esclusione della punibilità, poiché, come è stato da più parti osservato in dottrina, nella relazione ministeriale viene testualmente specificato «è appena il caso di accennare al fatto che le cause di estinzione della pena (emblematici i casi grazia o di indulto), al pari delle eventuali cause 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, non escludendo la sussistenza di un reato.» Se la responsabilità dell'ente presuppone comunque che un reato sia stato commesso, viceversa, non si è ritenuto utile specificare che la responsabilità dell'ente faccia permanere quella della persona fisica. Si tratta infatti di due illeciti, quello penale della persona fisica e quello amministrativo della persona*

*giuridica, concettualmente distinti, talché una norma che ribadisse questo dato avrebbe avuto il sapore di un'affermazione di mero principio»<sup>44</sup>.*

### **3. L'introduzione della responsabilità dell'ente da reato tributario e la questione circa la mancata estensione della causa di esclusione della punibilità ex art. 13 D.Lgs. 231/2001**

Alla luce delle caratteristiche del sistema penale tributario nel suo complesso e della disciplina del D.Lgs. 231 del 2001, si giunge ora a prendere in considerazione l'aspetto discusso della novella legislativa presa in esame (L. 157/2019).

Si è detto che questa riforma, pur ampliando il perimetro di applicazione della causa di non punibilità di cui all'art. 13 D.Lgs. 74/2000, ne limita in realtà la portata se si paragona alla principale novità introdotta dall'intervento normativo: l'inclusione dei reati tributari all'interno del catalogo dei delitti-presupposto in grado di innescare la responsabilità amministrativa dell'ente. Invero, il legislatore, tacendo sull'argomento in questione, ha lasciato all'interprete l'onere di rispondere al quesito circa l'estendibilità o meno della causa di non punibilità. La soluzione formale al quesito (sull'onda dell'orientamento della giurisprudenza maggioritaria e della Relazione ministeriale al decreto) appare quasi immediata se si tiene conto dell'interpretazione, dalla portata particolarmente ampia, che viene data al comma 1 lett. *b* del principio di autonomia della responsabilità dell'ente.

Con ogni probabilità, dunque, la mancata estensione dell'art. 13 alla disciplina riguardante le persone giuridiche non è stata frutto di una dimenticanza da parte del legislatore, quanto piuttosto di una scelta che muove le sue radici dalla posizione che lo stesso ha assunto sin dagli esordi del D.Lgs. 231/2001 (come evidenziato nel paragrafo precedente). Per quanto questo possa apparire chiaro, certamente risulta non

---

<sup>44</sup> Cass. Pen. sez. III, n. 11518/2019.

particolarmente coerente con le logiche premiali che ispirano la disciplina della responsabilità da reato degli enti, e quelle riscossive che permeano l'intero settore penale tributario. Come visto, la ragione principale di questa preclusione deve essere individuata nella diversità fra delitto contestato al soggetto agente ed illecito amministrativo. La responsabilità *ex* 231 nasce dalla commissione del c.d. reato presupposto, il quale costituisce reato per il suo autore e illecito amministrativo per l'ente nel cui interesse o vantaggio è stato commesso. I criteri di imputazione dell'ente non sono gli stessi utilizzati per la persona fisica ma in qualche misura li presuppongono<sup>45</sup>; allo stesso modo il bene giuridico tutelato nel primo caso mira a reprimere le condotte antigiuridiche del *reo*, mentre nel secondo si sostanzia nello sviluppo da parte dell'ente di un'organizzazione idonea a prevenire la commissione dei reati.

Certamente, se anche l'ente non può avere accesso alla suddetta causa di esclusione della punibilità, esso potrà in ogni caso avvalersi delle previsioni contenute agli artt. 17 e 12 D.Lgs. 231/2001, attuando le relative condotte riparatorie ed in tal modo rispondere ad una sanzione pecuniaria ridotta.

Non si può però negare che si viene a creare (come anche già avvenuto in altri settori dell'ordinamento<sup>46</sup>) una divergenza fra il diritto penale tributario delle persone fisiche e quello delle persone giuridiche, nonché una discontinuità fra le scelte di politica criminale adottate dal legislatore nei due ambiti. Queste scelte hanno valorizzato: in ambito tributario, la tutela degli interessi finanziari che è stata posta alla base dell'art. 13; in ambito 231, il fine di incentivare l'ente a rientrare nei binari della legalità mediante strumenti premiali. La causa di non punibilità in questione, infatti, è

---

<sup>45</sup> PAGLIARO, *Societas puniri potest, La responsabilità da reato degli enti collettivi. Atti del convegno*, a cura di, PALAZZO, Cedam, Padova, 2003, p. 72.

<sup>46</sup> Il riferimento è, ad esempio, alla causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto *ex* art. 131 *bis* c.p.

manifestazione di una valutazione *ex ante* effettuata dal legislatore circa l'(in)opportunità della risposta sanzionatoria penale a fronte dell'eliminazione delle conseguenze dannose dell'illecito<sup>47</sup> mediante un ripristino dello *status quo ante* alla violazione e la conseguente riparazione della lesione al bene giuridico<sup>48</sup>.

Questa distonia fra i due settori può essere messa in evidenza tramite un esempio. Si immagini che in una società virtuosa, con struttura ben organizzata e amministrazione diversa dalla proprietà, dotata di un efficace Modello 231 e anche di *Tax Control Framework*, vengano scoperti dei reati tributari commessi dall'amministratore delegato e a seguito di controlli interni, e questi vengano segnalati dall'Organismo di Vigilanza al Consiglio di Amministrazione. A questo punto la società dovrebbe attuare il Modello 231 e revocare dall'incarico l'amministratore che ha compiuto i reati. In seguito, si tratterà di fare delle valutazioni circa l'applicazione delle condotte previste dall'ordinamento tributario fra cui la *disclosure fiscale* e la riparazione del danno, la quale permette all'ente di accedere alle premialità previste dagli articoli 12 e 17 D.Lgs. 231/2001 se effettuata nelle giuste tempistiche, consentirà anche l'esclusione della punibilità *ex art.* 13 D.Lgs. 74/2000 per il soggetto agente. Certamente il maggior beneficio andrebbe all'amministratore delegato, mentre la Società dovrà in ogni caso pagare le sanzioni, se pur ridotte, previste dalla normativa 231. Questa ipotesi sarebbe tutt'altro che residuale nei casi di illeciti commessi nell'interesse o a vantaggio di un ente, il quale si presta ad essere l'unico soggetto che ha la disponibilità materiale delle somme idonee a riparare il danno subito ma non si

---

<sup>47</sup> C. TODINI, *L'inclusione dei reati tributari fra i reati presupposto del Decreto 231 e il divieto di bis in idem: quali possibili soluzioni?*, in *Rassegna tributaria*, 2021, 3, p. 750.

<sup>48</sup> in proposito G. Marinucci- E. Dolcini -G. L. Gatta, *Cause sopravvenute di esclusione della punibilità*, in *Manuale di diritto penale - Parte generale*, Giuffrè, Milano, 2019, p. 457.

vedrà “ricompensato” come invece avviene per la persona fisica<sup>49</sup>. In questo contesto le Società saranno probabilmente poco propense ad effettuare il ravvedimento operoso o la dichiarazione integrativa così come richiesto dall’art. 13, non potendone effettivamente beneficiare, risultando in tal modo compromessa la sua *ratio* premiale riscossiva. Per gli stessi motivi si viene a creare un conflitto di interessi fra persona fisica ed ente, in quanto la prima, avendo interesse a godere della causa di esclusione della punibilità, finirebbe di fatto per denunciare l’ente, il quale, però, rimane colui che ha la disponibilità economica per reintegrare il debito tributario ma difetta dell’interesse a farlo rischiando di esporsi al pagamento di sanzioni pecuniarie (e interdittive<sup>50</sup> qualora non dovesse adempiere anche a tutte le condotte previste dall’art. 17 D.Lgs. 231/2001)<sup>51</sup>.

Ora, parte della dottrina si oppone a questa forma di incoerenza fra le due diverse facce del diritto penale tributario e sono state prospettate diverse strade da seguire<sup>52</sup>.

---

<sup>49</sup> L’esempio è riportato da S. RAVASIO, *Mancata estensione delle cause di non punibilità ex art. 13 D.Lgs. 74/2000 ed estintive del reato ex art. 334 TULD agli enti: primialità vanificate per le società che estinguono il debito (ed il reato) tributario e doganale*, in *Resp. amm. soc. enti*, 2021, 1 pp. 162 ss.

<sup>50</sup> L’art. 25 *quinquiesdecies* D.Lgs. 231/2001 prevede per i delitti tributari una sanzione pecuniaria massima di cinquecento quote e le misure interdittive del divieto di contrarre con la p.a., l’esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l’eventuale revoca di quelli già concessi e il divieto di pubblicizzare beni e servizi (art. 9 comma 2, lett. c, d, e)

<sup>51</sup> BARTOLI R., *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, in *Sistema Penale*, n. 3/2020, 228; A. INGRASSIA, *Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata): iniezioni di irrazionalità nel sistema penale tributario*, in *Dir. pen. proc.*, 2020, 315.

<sup>52</sup> Altra parte della dottrina ritiene invece che non sia possibile l’applicazione della causa di esclusione della punibilità anche all’ente e che ciò non comporti un’eccessiva afflittività delle sanzioni a suo carico. Si veda D. PIVA., *Reati tributari e responsabilità dell’ente, una riforma nel (ancorchè non di) sistema*, in *Sistema Penale*, 2020, l’autore fa notare che le sanzioni derivanti dall’art. 13 D.Lgs. 472/1997 e dall’art. 12 D.Lgs. 231/2001 sarebbero emesse solo in misura ridotta, inoltre, non scatterebbe alcun

Una di queste strade percorre il piano interpretativo e il contenuto letterale dell'art. 8, comma 1, lett. b, nella misura in cui la responsabilità dell'ente sussiste *“anche quando il reato si estingue, per una causa diversa dall'amnistia”*. Si sostiene che, il fatto che siano espressamente menzionate solo le cause di estinzione del reato non permette di ricomprendere – secondo un'interpretazione restrittiva – anche le cause di non punibilità in senso stretto<sup>53</sup> come quella prevista dall'articolo 13, tramite il quale il legislatore ha deciso di accordare priorità ad un interesse diverso rispetto alla punizione dell'autore per la violazione compiuta<sup>54</sup>.

Ulteriore soluzione interpretativa è stata prospettata relativamente all'orientamento che identifica la struttura dell'illecito dell'ente come una fattispecie plurisoggettiva di parte generale. In questo senso si configurerebbe un concorso necessario tra persone fisiche e persone giuridiche in cui la condotta dell'ente è solo accessoria rispetto a quella della persona fisica in quanto mentre il reato-presupposto commesso si perfeziona anche senza la partecipazione dell'ente, l'illecito in capo a

---

provvedimento di confisca o sequestro e nemmeno le sanzioni interdittive. In più secondo l'autore la *«tempestiva attivazione del ravvedimento operoso prima di averne avuto “formale conoscenza”, specie ove accompagnata dalla preventiva applicazione di adeguate sanzioni disciplinari, potrebbe costituire indice di idoneità ed efficace attuazione del modello organizzativo e, nel contempo, di una sua elusione fraudolenta da parte del rappresentante legale eventualmente incentivato a falsificare le dichiarazioni contando di poter poi addebitare all'ente i costi della condotta riparatoria, peraltro reiterabile nel tempo. Da questo punto di vista, la causa di non punibilità costituisce anzi un fattore potenzialmente criminogeno nei confronti della persona fisica, prescindendo da qualsiasi giudizio di meritevolezza soggettiva e dalla valutazione di istanze rieducative»*.

<sup>53</sup> Si rinvia al paragrafo 1 per la distinzione tra cause di esclusione della punibilità in senso stretto e cause di estinzione del reato.

<sup>54</sup> C. TODINI, *L'inclusione dei reati tributari fra i reati presupposto del Decreto 231 e il divieto di bis in idem: quali possibili soluzioni?*, in *Rassegna tributaria*, 2021, 3, p. 748; F. GIUNTA, *L'ente non punibile. Prendendo spunto dall'evasione fiscale riparata*, in *Resp. amm. soc. enti*, 2020, 4, p. 19; F. PIERGALLINI, *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente*, in *Sistema Penale*, 4 giugno 2020, 228.

quest'ultimo non si configura senza la presenza del reato presupposto. Così l'articolo 119 c.p., che estende le circostanze oggettive di esclusione della pena ai concorrenti potrebbe rendere operativa nei confronti dell'ente anche la causa di esclusione della punibilità di cui all'articolo 13 D.Lgs. 74/2000, la cui natura oggettiva è sostenuta sia dalla giurisprudenza che dalla dottrina, considerata la rilevanza che ha il fatto oggettivo dell'estinzione del reato e l'irrilevanza che ha il soggetto che la rende possibile<sup>55</sup>.

Oltre a queste ipotesi vi è anche chi ha prospettato una totale *irragionevolezza* del sistema così delineato tanto da proporre come soluzione una questione di legittimità costituzionale dell'art. 13 D.Lgs. 231/2001 *nella parte in cui non risulta applicabile alla responsabilità degli enti*<sup>56</sup>.

### **3.1 La “lotta contro l’art. 8”: confronto con altri istituti premiali**

Il problema venutosi a creare con la mancata estensione dell'art. 13 D.Lgs. 74/2000 non è in realtà una novità per il panorama italiano relativo alla responsabilità degli enti. Le medesime opinioni in dottrina sono sorte anche nei confronti di altre cause di esclusione della punibilità ed hanno portato molti a sostenere la tesi di una lettura maggiormente restrittiva dell'art. 8, con una risposta, per la verità, univoca della giurisprudenza di legittimità in senso contrario.

Sicuramente tra le questioni più discusse vi è quella relativa alla causa di non punibilità di cui all'art. 131 *bis* c.p.<sup>57</sup> in caso di particolare tenuità del fatto. La

---

<sup>55</sup> F. PIERGALLINI, cit.

<sup>56</sup> BARTOLI R., *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, in *Sistema Penale*, 2020, 3.

<sup>57</sup> Art. 131 *bis* c.p.: «*Nei reati per i quali è prevista la pena detentiva non superiore nel massimo a cinque anni, ovvero la pena pecuniaria, sola o congiunta alla predetta pena, la punibilità è esclusa quando, per le modalità della condotta e per l'esiguità del danno o del pericolo, valutate ai sensi dell'articolo 133., primo comma, l'offesa è di particolare tenuità e il comportamento risulta non*

disposizione è stata introdotta per il diritto penale degli adulti (essendo già prevista come istituto del diritto penale minorile) solo con il decreto n. 28 del 2015 e costituisce una causa di non punibilità in senso stretto.

A tal proposito, la Cassazione, investita della questione circa l'applicabilità dell'art. 131 *bis* anche agli enti, ha sviluppato un orientamento ormai consolidato volto a negare tale possibilità sia nel caso in cui ci fosse stata la declaratoria di non punibilità della persona fisica per tenuità del fatto, sia nel caso in cui il giudice di merito decidesse di accertare un'autonoma tenuità del fatto per l'ente tramite una valutazione separata dell'offensività del suo illecito<sup>58</sup>.

---

*abituale. L'offesa non può essere ritenuta di particolare tenuità, ai sensi del primo comma, quando l'autore ha agito per motivi abietti o futili, o con crudeltà, anche in danno di animali, o ha adoperato sevizie o, ancora, ha profittato delle condizioni di minorata difesa della vittima, anche in riferimento all'età della stessa ovvero quando la condotta ha cagionato o da essa sono derivate, quali conseguenze non volute, la morte o le lesioni gravissime di una persona. L'offesa non può altresì essere ritenuta di particolare tenuità quando si procede per delitti, puniti con una pena superiore nel massimo a due anni e sei mesi di reclusione, commessi in occasione o a causa di manifestazioni sportive, ovvero nei casi di cui agli articoli 336, 337 e 341 bis, quando il reato è commesso nei confronti di un ufficiale o agente di pubblica sicurezza o di un ufficiale o agente di polizia giudiziaria nell'esercizio delle proprie funzioni, e nell'ipotesi di cui all'articolo 343. Il comportamento è abituale nel caso in cui l'autore sia stato dichiarato delinquente abituale, professionale o per tendenza ovvero abbia commesso più reati della stessa indole, anche se ciascun fatto, isolatamente considerato, sia di particolare tenuità, nonché nel caso in cui si tratti di reati che abbiano ad oggetto condotte plurime, abituali e reiterate. Ai fini della determinazione della pena detentiva prevista nel primo comma non si tiene conto delle circostanze, ad eccezione di quelle per le quali la legge stabilisce una pena di specie diversa da quella ordinaria del reato e di quelle ad effetto speciale. In quest'ultimo caso ai fini dell'applicazione del primo comma non si tiene conto del giudizio di bilanciamento delle circostanze di cui all'articolo- La disposizione del primo comma si applica anche quando la legge prevede la particolare tenuità del danno o del pericolo come circostanza attenuante.»*

<sup>58</sup> Cass. pen., sez. 3, sent. n. 1420, 10.07.2019, con nota di Cirillo (2018), pp. 157 ss.; Cass. pen., sez. 3, n. 11518, 23.01.2019; Cass. pen., sez. 3, sent. n. 9072, 17.11.2017, in Riv. trim. dir. pen. ec., 2018, pp. 428 ss., con nota di Sabia (2018).

Con riguardo al primo caso, i giudici ritengono che *«l'accertamento della responsabilità amministrativa della società nel cui interesse o per il cui vantaggio il reato è stato commesso può e deve proseguire attraverso un percorso processuale autonomo»*<sup>59</sup>. Ciò in quanto il principio di autonomia della responsabilità degli enti di cui all'articolo 8 non consente il venire meno dell'illecito amministrativo con l'estinzione del reato presupposto, perché il fine di tale responsabilità è quello di sanzionare la colpa in organizzazione dell'ente. Innanzitutto, la Suprema Corte sostiene l'inapplicabilità dell'art. 131 *bis* in quanto il reato di riferimento, comunque, si configura come finito e compiuto anche se non punibile per particolare tenuità (ci si trova di fronte, dunque, all'affermazione di una responsabilità senza condanna, che non è assimilabile ad una assoluzione); poi fa leva anche sul passaggio della Relazione ministeriale al D.Lgs. 231 del 2001 (sopra riportato) che fa emergere come l'intenzione del legislatore fosse proprio quella di rendere inoperanti nei confronti degli enti, non solo le cause di estinzione del reato, ma anche quelle di esclusione della punibilità in senso stretto.

Anche con riguardo alla causa di non punibilità della particolare tenuità del fatto ci sono state e tutt'ora ci sono, diverse tesi della dottrina; da una parte si sostiene la correttezza dell'orientamento assunto dalla giurisprudenza in mancanza di una manifestazione legislativa esplicita, anche sulla base della constatazione che si tratta di istituti di diritto sostanziale e che nel Decreto 231 manca una norma che estenda le garanzie alle norme di carattere sostanziale, come invece è quella contenuta all'art. 34 del decreto stesso per le norme procedurali (il predetto art. 34, infatti, prevede la specifica estensione al procedimento relativo agli illeciti amministrativi dipendenti da

---

<sup>59</sup> Cass. pen., sez. 3, sent. n. 9072, 17.11.2017,

reato, se compatibili, delle “*disposizioni del codice di procedura penale e del decreto legislativo 28 luglio 1989, n. 271*”) <sup>60</sup>.

L’opposta tesi sostenuta da altra parte della dottrina si basa proprio sullo stretto rapporto che esiste fra il reato presupposto e l’illecito amministrativo sottolineando il fatto che l’ente non viene punito sulla base delle proprie carenze organizzative, ma a causa del fatto di reato. Si fa notare, inoltre, come la mancata estensione della causa di non punibilità all’ente vada a ledere la stessa *ratio* della disposizione che mira alla generale deflazione del sistema penale <sup>61</sup>. Ancora si fa notare come ci si trovi di fronte ad un’estensione analogica *in malam partem* dell’articolo 8, il quale facendo espresso riferimento alle cause di estinzione del reato non contempla anche quelle di esclusione della punibilità, essendo, sì, vero che le prime sono ricomprese nelle seconde, ma non che tutte le seconde appartengono anche alla tipologia di cause di estinzione del reato <sup>62</sup>.

Viene poi in rilievo come il nostro ordinamento abbia conosciuto a partire dal Novecento una crescita di modelli cc.dd. riparativi (in cui la riparazione si sostituisce alla pena), sempre nell’ottica di diffusione del meccanismo della premialità nel settore penale. In questo contesto, particolare valore assume l’art. 35 della L. 274/2000 il quale introduce l’art. 162 *ter* c.p. che per i reati perseguibili a querela accorda al risarcimento del danno l’efficacia di estinzione del reato qualora venga effettuata prima della dichiarazione di apertura del dibattimento <sup>63</sup>.

---

<sup>60</sup> A. MILANI, *Esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto e responsabilità amministrativa dell’ente: ulteriori riflessioni sulla (in)applicabilità dell’art. 131 bis c.p. nei procedimenti a carico delle persone giuridiche*, in *Resp. amm. soc. enti*, 2016, 04, pp. 117 ss.

<sup>61</sup> E. SCAROINA, *Prospettive di razionalizzazione della disciplina dell’oblazione nel sistema della responsabilità da reato degli enti tra premialità e non punibilità*, in *Sistema Penale*, 3 giugno 2020; S. CAPOLUPO, *Estinzione del reato e responsabilità dell’ente*, in *il fisco*, 2021, 15, 1456.

<sup>62</sup> C. PIERGALLINI, *Premialità e non punibilità nel sistema della responsabilità degli enti*, in *Dir. pen. e proc.*, 2019, 3, 542.

<sup>63</sup> Art 162 *ter* c.p.: «*Nei casi di procedibilità a querela soggetta a remissione, il giudice dichiara estinto il reato, sentite le parti e la persona offesa, quando l'imputato ha riparato interamente, entro il termine*

Anche in questa occasione, la non punibilità non viene estesa all'ente a causa dell'interpretazione restrittiva dell'articolo 8, il che ancora una volta ha portato un'ondata di malcontento nella dottrina, considerato il fatto che nel caso di illeciti (il riferimento è prevalentemente ai reati societari) compiuti nell'interesse o a vantaggio dell'ente, è quest'ultimo ad avere la disponibilità economica della riparazione. In più con riferimento alle condotte riparative, è stata riconosciuta espressamente la possibilità di considerare estinto il reato anche dinanzi ad un risarcimento effettuato da estranei<sup>64</sup>.

In tali casi è stato auspicato un intervento del legislatore che miri a prevedere un'apposita causa di non procedibilità per l'ente quando il reato-presupposto è estinto per condotte riparatorie<sup>65</sup>.

Meritevole di nota appare anche il vivace dibattito dottrinale e giurisprudenziale circa la possibilità di estendere agli enti l'istituto di cui all'art. 168 *bis* c.p. che

---

*massimo della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il danno cagionato dal reato, mediante le restituzioni o il risarcimento, e ha eliminato, ove possibile, le conseguenze dannose o pericolose del reato. Il risarcimento del danno può essere riconosciuto anche in seguito ad offerta reale ai sensi degli articoli 1208 e seguenti del codice civile, formulata dall'imputato e non accettata dalla persona offesa, ove il giudice riconosca la congruità della somma offerta a tale titolo.*

*Quando dimostra di non aver potuto adempiere, per fatto a lui non addebitabile, entro il termine di cui al primo comma, l'imputato può chiedere al giudice la fissazione di un ulteriore termine, non superiore a sei mesi, per provvedere al pagamento, anche in forma rateale, di quanto dovuto a titolo di risarcimento; in tal caso il giudice, se accoglie la richiesta, ordina la sospensione del processo e fissa la successiva udienza alla scadenza del termine stabilito e comunque non oltre novanta giorni dalla predetta scadenza, imponendo specifiche prescrizioni. Durante la sospensione del processo, il corso della prescrizione resta sospeso. Si applica l'articolo 240, secondo comma. Il giudice dichiara l'estinzione del reato, di cui al primo comma, all'esito positivo delle condotte riparatorie. Le disposizioni del presente articolo non si applicano nei casi di cui all'articolo 612 bis».*

<sup>64</sup> Cass. , Sez. IV, 14 giugno 2017, n. 270725

<sup>65</sup> C. PIERGALLINI, cit.

disciplina la sospensione del procedimento con messa alla prova<sup>66</sup>. La disciplina della c.d. *probation* valorizza le condotte *post factum* del *reo* perseguendo obiettivi di deflazione processuale e sostanziale<sup>67</sup>. A causa della stretta personalità delle condotte riparatorie richieste risulta difficile estendere in modo automatico all'ente l'estinzione del reato eventualmente dichiarata per la persona fisica, in ossequio ai principi di personalità delle cause di estinzione di cui all'art. 182 c.p. e di autonomia della responsabilità degli enti di cui all'art. 8 D.Lgs. n. 231/2001. Vi è però chi ha suggerito la possibilità di concedere anche all'ente l'accesso a tale istituto, basandosi proprio sulle caratteristiche degli istituti premiali già previsti dalla disciplina in questione (le condotte riparatorie *ex artt.* 12 e 17, il commissariamento *ex art.* 15, la sospensione delle misure cautelari per realizzare le condotte riparatorie *ex art.* 49).

Invero, la peculiarità di questo istituto è data proprio dalla sua natura ibrida: da un lato sostanziale in quanto causa di estinzione del reato; dall'altro processuale, in quanto rito speciale (art. 464 c.p.p.). Ciò, ha fatto ipotizzare una sua possibile estensione alla disciplina degli enti mediante le clausole di rinvio aperto di cui agli artt.

---

<sup>66</sup> L'istituto, che si ispira alla *probation* statunitense, era inizialmente previsto solo per il rito minorile. Con la L. 67/2014 il suo ambito di operatività viene esteso anche agli adulti per ipotesi di reato di gravità medio-bassa, nello specifico per reati puniti con sola pena pecuniaria ovvero con pena detentiva non superiore ai quattro anni e per i delitti previsti all'art. 550 comma 2 c.p.p. per i quali è prevista la citazione diretta a giudizio. Si tratta di una possibilità alternativa al procedimento che consente all'indagato/imputato di accedere ad un programma di reinserimento sociale, da eseguire insieme a condotte riparatorie e restitutorie, che se si conclude positivamente porta all'estinzione del reato. L'accesso all'istituto può essere concesso una sola volta ed è precluso per coloro che dimostrano un'attitudine al crimine (delinquenti abituali, professionali o per tendenza).

<sup>67</sup> C. PIERGALLINI, cit.

34 e 35 D.Lgs. 231/2001, che estendono in quanto compatibili le disposizioni del codice di procedura penale anche all'ente<sup>68</sup>.

L'ipotesi formulata dalla dottrina prevede un contenuto della "prova" parametrato al tipo di responsabilità che viene attribuito all'ente, e quindi consistente nella eliminazione delle carenze organizzative che hanno agevolato la commissione del reato, oltre che nel risarcimento del danno e nell'annullamento o attenuazione delle conseguenze dannose o pericolose derivanti dal reato<sup>69</sup>. D'altra parte, il rischio paventato è quello di perdere la funzione esimente del modello di organizzazione idoneo, in quanto le società potrebbero adottare un modello non adeguato contando sulla possibilità di usufruire della messa alla prova per evitare le sanzioni<sup>70</sup>. La

---

<sup>68</sup> Art. 34 D.Lgs. 231/2001: «Per il procedimento relativo agli illeciti amministrativi dipendenti da reato, si osservano le norme di questo capo nonché, in quanto compatibili, le disposizioni del codice di procedura penale e del decreto legislativo 28 luglio 1989, n. 271».

Art. 35 D.Lgs. 231/2001: «All'ente si applicano le disposizioni processuali relative all'imputato, in quanto compatibili».

La giurisprudenza ha avuto un approccio non univoco circa questa possibilità. In un primo momento il Tribunale di Milano, con l'ordinanza della sez. IX del 27 marzo 2017, ha escluso questa possibilità in virtù del contenuto afflittivo del programma di recupero previsto dalla messa alla prova, per il quale essa non poteva essere estesa senza un'apposita previsione legislativa non potendosi far ricorso, in tal caso, all'analogia. Il Tribunale di Modena (ordinanza Uff. G.i.p. 19 ottobre 2020) aveva invece aperto degli spiragli in senso opposto, stabilendo che, nel caso in cui l'ente fosse stato dotato *ex ante* di un *compliance programme*, avrebbe potuto essere valutata la possibilità di applicazione dell'istituto *ex art.* 464 c.p.p. In ultimo, il Tribunale di Bologna (Ufficio G.i.p. 10 dicembre 2020) ha ripreso il medesimo orientamento del Tribunale di Milano, escludendo l'applicabilità dell'istituto.

<sup>69</sup>G. GARUTI, C. TRABACE, *Qualche nota a margine della esemplare decisione con cui il Tribunale di Modena ha ammesso la persona giuridica al probation*, in *Giurisprudenza penale Web*, 2020, 10, p. 5; C. PIERGALLINI, cit; R. A. RUGGIERO, *Scelte discrezionali del pubblico ministero e ruolo dei modelli organizzativi nell'azione contro gli enti*, Giappichelli editore, 2018, pp 171 ss.

<sup>70</sup> C. PIERGALLINI, cit. Circostanza che, in verità, già si verifica, in quanto il sistema attuale non consente di differenziare tra imprese che non adottano un modello, imprese che adottano un modello di facciata e imprese che adottano un modello che non viene ritenuto idoneo. L'indagine di Confindustria

soluzione prospettata sarebbe quella di prevedere come requisito di ammissione alla disciplina che l'ente sia già munito, alla commissione del fatto, di un modello di organizzazione, gestione e controllo tale da non sembrare di *mera facciata*<sup>71</sup>. Inoltre, se messa accanto alle altre disposizioni contenute nel D.Lgs. 231/2001 (artt. 12, 17, 49, 78), una tale impostazione permetterebbe di creare un meccanismo premiale graduale e progressivo, che ad una maggiore adesione ai requisiti previsti dalla legge (adozione di un modello organizzazione idoneo) fa corrispondere l'accesso a benefici premiali più incisivi (messa alla prova ed eventuale estinzione dell'illecito amministrativo) rispetto alla sola riduzione della risposta sanzionatoria<sup>72</sup>. In questo modo l'introduzione dell'istituto potrebbe fungere da incentivo all'adozione di un MOG.

### **3.2 prospettive *de iure condendo***

In conclusione, si può affermare che la questione non è di facile soluzione dal punto di vista interpretativo e sicuramente pare essere un problema generalizzato all'interno del sistema "penale" delle persone fisiche e giuridiche e non circoscritto al settore penale tributario.

Sembra dunque che la causa di esclusione della punibilità di cui all'art. 13 D.Lgs. 74/2000 sia destinata ad essere protagonista dei medesimi sforzi interpretativi da parte della dottrina che tenterà di estendere la sua operatività alla disciplina della responsabilità da reato degli enti.

---

del 2017: "*Modelli organizzativi 231 e anticorruzione*" evidenzia infatti come solo 16 imprese su 45 hanno adottato un modello di organizzazione e gestione.

<sup>71</sup> C. PIERGALLINI, cit.

<sup>72</sup> G. GARUTI, C. TRABACE, *Il tribunale di Modena ancora sull'ammissibilità della persona giuridica al rito della sospensione del procedimento con messa alla prova: una conferma o una retromarche?*, in *Giurisprudenza Penale Web*, 2021, 2, p. 4.

Invero, dinanzi ad un orientamento giurisprudenziale talmente consolidato ed ancorato alla volontà del legislatore di (ormai) vent'anni fa, i tentativi potrebbero rivelarsi infruttuosi. Ciò assume rilievo soprattutto se si tiene conto della conformazione diversa dei due tipi di illecito e, in teoria, delle relative responsabilità. Il soggetto agente sarà chiamato a rispondere per la consumazione del reato-presupposto, intendendosi per tale il reato costituito da tutti i suoi elementi essenziali, che dovranno di conseguenza essere accertati dal giudice.

L'ente, invece, viene chiamato a rispondere su un piano diverso, sul piano della colpevolezza di organizzazione, che si sostanzia in un *deficit* nella struttura e nelle strategie interne alla società, che non la rendono idonea a prevenire il rischio di commissione degli illeciti. Ovviamente, questo tipo di responsabilità non sorgerebbe senza la consumazione del reato-presupposto, ma quest'ultimo si presenta più come l'occasione di accertamento della colpa di organizzazione che come l'elemento sul quale questa si fonda<sup>73</sup>. Nell'affermare questa finalità la stessa Relazione al D.Lgs. n. 231/2001 afferma che *«ancorare il rimprovero dell'ente alla mancata adozione ovvero al mancato rispetto di standards doverosi, significa motivarlo all'osservanza degli stessi e quindi a prevenire la commissione di reati da parte delle persone fisiche che vi fanno capo. Piuttosto che sancire un generico dovere di vigilanza e di controllo dell'ente (...) si è preferito allora riempire tale dovere di specifici contenuti (...) All'ente viene in pratica richiesta l'adozione di modelli comportamentali*

---

<sup>73</sup> Questo è ciò che dovrebbe avvenire in linea teorica perché invece nella prassi la giurisprudenza ritiene quasi sempre inidonei i modelli organizzativi, *post factum*, in quanto la commissione del reato viene considerato alla stregua di una condizione obiettiva di punibilità. Fra gli altri: M. DONINI, *Compliance, negozialità e riparazione dell'offesa nei reati economici*, in *Criminalità di 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 di difesa sociale), a cura di C. BERIA DI ARGENTINE, Giuffrè, Milano, 2017, 52.

*specificamente calibrati sul rischio-reato, e cioè volti ad impedire, attraverso la fissazione di regole di condotta, la commissione di determinati reati».*

Tornando alla causa di esclusione della punibilità in questione, questa opera nei confronti del soggetto persona fisica in quanto “ripara” il danno da lui cagionato e su cui si fonda la sua responsabilità, ma potrebbe automaticamente operare anche nei confronti di una responsabilità complessa e peculiare come quella degli enti, così come è stato anche prospettato?

Certo, in assenza di norme specifiche da parte del legislatore, non può che essere tentata la strada dell’interpretazione, ma la soluzione più opportuna sarebbe forse proprio quella di un ripensamento della rigida chiusura della “disciplina 231” rispetto all’operatività di talune cause di esclusione della punibilità. Queste ultime, invece, potrebbero essere inglobate e rese operative non in maniera automatica, ma nel modo più opportuno rispetto alla responsabilità sulla quale si apprestano ad operare.

Nello specifico caso dell’articolo 13 D.Lgs. 74/2000, le condotte da questo previste di risarcimento del danno e di riparazione dell’offesa nella disciplina della responsabilità delle persone giuridiche, sono ricomprese all’interno delle condotte riparatorie previste dall’art. 17 (D.Lgs. 231/2001); a queste si deve aggiungere la necessità per l’ente di dotarsi di un idoneo modello di organizzazione e gestione.

La soluzione potrebbe dunque essere quella di adeguare la specifica causa di punibilità alla disciplina in questione, ottenendo una nuova fattispecie penale che prenderebbe le vesti di una causa di esclusione della punibilità sopravvenuta per l’ente, e renderebbe più “appetibile” il ricorso al meccanismo premiale e alla riparazione dell’offesa arrecata non solo dal reato presupposto (restituzione del *quantum* dovuto all’Erario con rispettivi interessi e sanzioni amministrative), ma anche dall’illecito amministrativo, tramite l’implementazione del modello organizzativo<sup>74</sup>.

---

<sup>74</sup> Soluzioni simili sono state proposte, fra gli altri, da: F. MAZZACUVA, *L’ente premiato. Il diritto punitivo nell’era delle negoziazioni: L’esperienza angloamericana e le prospettive di riforma*,

Un simile istituto non dovrebbe essere chiamato ad operare in maniera automatica, ma potrebbe valere proprio per tutte quelle ipotesi in cui il legislatore compie delle valutazioni *ex ante* circa la possibilità per il *reo* di configurare *post factum* un “controvalore”<sup>75</sup> idoneo a bilanciare il disvalore sociale del fatto. In tali valutazioni il legislatore, come detto, ha ritenuto prevalente un interesse su altri e nello specifico l’interesse alla riscossione del tributo dovuto rispetto alla mera punizione del soggetto<sup>76</sup>. Questo non può cambiare sulla base della natura fisica o giuridica del soggetto in questione<sup>77</sup>.

Il rischio insito in una siffatta soluzione è relativo alla constatazione che le imprese potrebbero non sentirsi più incentivate ad adottare modelli organizzativi e ad aggiornarli in maniera adeguata. Per rispondere a queste evenienze si potrebbe prevedere un meccanismo come quello prospettato nel caso di estensione della messa alla prova e subordinare l’accesso alla causa di esclusione di punibilità all’adozione *ex ante* di un modello non fittizio, in tal modo creando una sorta di *climax* di premialità con gli altri istituti previsti dal D.Lgs. 231/2001.

In questa prospettiva potrebbero essere conciliati il carattere riscossivo del diritto penale tributario e l’essenza premiale e preventiva della disciplina della responsabilità da reato degli enti, richiedendo *ex ante* la predisposizione di modelli di

---

Giappichelli editore, Torino, 2020, pp. 294 ss.; R. A. RUGGIERO, *Scelte discrezionali del pubblico ministero e ruolo dei modelli organizzativi nell’azione contro gli enti*, Giappichelli, 2018, pp. 146 ss., rispettivamente nei confronti degli istituti della sospensione del procedimento con messa alla prova e delle condotte riparatorie *ex art. 162 ter*.

<sup>75</sup> C. PIERGALLINI, cit.

<sup>76</sup> C. TONDINI, cit.

<sup>77</sup> Dubbi circa la valorizzazione degli istituti premiali presenti o l’aggiunta di nuovi benefici nella “disciplina 231” alla luce delle specificità del panorama italiano si sviluppano in N. SELVAGGI «*Negotiated settlements*» e responsabilità da reato dell’ente. *L’accertamento della responsabilità di impresa nella giustizia penale italiana e spagnola*, a cura DI L. LUPARIA, L. MARAFIOTI, G. PAOLOZZI, Giappichelli editore, Torino, 2018, pp. 224 ss.

organizzazione idonei secondo una prospettiva di prevenzione ed *ex post* spingendo l'ente ad assumersi la responsabilità del reato commesso e concedendo ad esso la possibilità di ripararne le conseguenze<sup>78</sup>.

Una soluzione che propende verso la possibilità di escludere la punibilità anche per gli enti, tra l'altro, si continua a proporre negli ultimi anni proprio per rispondere alle già menzionate esigenze create dal sistema italiano. Nel nostro ordinamento, infatti, la scoperta di un reato in seno ad una compagine sociale, sebbene denunciata da parte della stessa società, non è un motivo di premio per essa, che si troverà esposta a responsabilità, in quanto l'autorità giudiziaria dovrà necessariamente aprire un procedimento penale. Per questi motivi sono stati proposti dei meccanismi di collaborazione dell'ente che possano concretare una causa di non punibilità sopravvenuta<sup>79</sup>.

Infine, la questione prende inevitabilmente delle pieghe che esulano dal solo settore penale tributario, per quanto in quest'ultimo le problematiche risultino quasi macroscopiche, anche in virtù dei meccanismi di cumulo dei diversi sistemi sanzionatori di cui si è parlato nel Capitolo II.

È certamente auspicabile un intervento chiarificatore da parte del legislatore circa l'operatività di questa e di altre cause di esclusione della punibilità nell'ambito della responsabilità amministrativa degli enti e ciò anche per evitare di fare dei passi avanti solo apparenti. Si ricordi, infatti, che fra le ragioni della riforma n. 157/2019 e della introduzione dei reati tributari nel catalogo dei reati-presupposto del D.Lgs. 231/2001 (oltre a stimoli di carattere sovranazionale) vi era la necessità di rispondere alle

---

<sup>78</sup> F. MAZZACUVA, cit.

<sup>79</sup> F. CENTONZE, M. MANTOVANI, *Dieci proposte per una riforma del D.Lgs. 231/2001*, in *La responsabilità «penale» degli enti. Dieci proposte di riforma*, a cura di F. CENTONZE, M. MANTOVANI, il Mulino, Bologna, 2016.

forzature adottate da dottrina e giurisprudenza per ricomprendere questi illeciti nella disciplina relativa agli enti.

Questa situazione non poteva perpetuarsi e il legislatore, con la novella in esame, si era ripromesso di disciplinarla andando a colmare un'importante lacuna del D.Lgs. n. 231 del 2001; ora, adottare ulteriori *escamotage* interpretativi per risolvere i problemi di mancato coordinamento fra le diverse discipline andrebbe, se non ad azzerare, quantomeno a mortificare gli sforzi fatti.



## CONCLUSIONI

Alla luce di quanto emerso dalla presente trattazione è possibile giungere a delle valutazioni circa l'efficacia e l'opportunità di una riforma che, come si è detto, appare certamente necessaria ma forse non ancora completa.

Il legislatore del settore penale tributario ha optato per l'introduzione dei reati tributari per rispondere a delle esigenze che erano già state poste in evidenza dalla precedente dottrina e giurisprudenza in materia. Si è visto come la tesi favorevole a questa innovazione facesse leva su motivazioni legate alla coerenza sistematica all'interno della "normativa 231" oltre che alla particolare struttura dei reati tributari che li rendeva perfettamente compatibili (ed anzi, quasi fortemente legati) con l'attività d'impresa.

Questa riforma ha probabilmente tardato ad arrivare per il timore di andare incontro alle criticità che inevitabilmente ne sarebbero derivate. Inevitabilmente, perché il settore tributario è un settore delicato, che tutela un interesse collettivo, qual è quello delle finanze dello Stato. Come è emerso più volte nel contributo, il perseguimento di questo tipo di interessi richiede un approccio diverso da parte del legislatore, un approccio che lo faccia protendere verso un utilizzo dello strumento penale come mezzo "di coercizione" per il soggetto, che possa disincentivare al compimento di reati che ledano gli interessi dell'Erario. In quest'ottica, la sanzione (il bastone) diventa solo un modo per ottenere il risultato sperato, perseguito mediante la tattica della non punibilità (la carota).

Questo metodo non è una novità in ambito penale, è stato usato anche in altri settori dell'ordinamento soprattutto negli ultimi anni, in cui il proliferare delle fattispecie penali ha necessariamente richiesto l'introduzione di un meccanismo di compensazione.

In una società ormai globalizzata e sempre più caratterizzata da forme di collettività piuttosto che individuali, il D.Lgs. 231/2001 si manifesta come esternazione

della necessità di creare uno strumento “penale” anche per la realtà dell’impresa e dell’organizzazione complessa.

Questa nuova realtà, in cui il diritto penale va forse a perdere la sua caratteristica di *extrema ratio* richiede, però, dei meccanismi di coordinamento e di adeguamento del diritto alle continue sopravvenienze legislative. Il mondo del diritto degli enti si intreccia, dunque, con quello della persona fisica, richiedendo un approccio da parte del legislatore e dell’interprete che certamente si differenzia per la specificità del contesto di riferimento ma che, talvolta, deve affrontare alcuni punti di criticità emersi anche nell’altro settore.

Il presente elaborato si sofferma sul settore penale tributario e, lungi dal considerarsi una trattazione esaustiva, mira appunto a mettere in luce queste problematiche, si spera, secondo un’ottica di coerenza e di riflessione.

La L. 157/2019 porta ad intrecciare la disciplina relativa agli enti e quella delle fattispecie penali tributarie, e si tratta certamente di una novità e di una sfida. Ciò rende comprensibile il sorgere di una serie di problemi, per quanto questi potessero essere previsti dal legislatore da oltre vent’anni di dibattito sulla questione.

Il rischio di sproporzionalità dei sistemi sanzionatori previsti a causa della mancanza di meccanismi di coordinamento e dell’assenza di cause di non punibilità potrebbe creare presto dei problemi di applicazione della nuova disciplina.

La storia, si dice, è ciclica. L’approccio che si è cercato di usare nella trattazione è quello di partire dalle basi, di spiegare come e perché si è giunti a determinati risultati: spesso dettati da esigenze di natura sistematica e pratica (come l’analisi delle premesse e delle motivazioni che hanno condotto all’introduzione dei reati tributari nel D.Lgs. 231/2001); altre volte dovuti a necessità di adeguamento al contesto normativo odierno di principi cardine del diritto penale (come nel caso dell’evoluzione giurisprudenziale del *ne bis in idem* convenzionale); altre ancora derivanti dalla specificità di un determinato settore (come la natura riscossiva del settore tributario e quella preventiva

e premiale della responsabilità amministrativa degli enti, che fanno auspicare, secondo taluni, la previsione di mezzi di esclusione della punibilità anche per questi ultimi).

Come detto, senza grandi pretese di esaustività ed innovazione, ciò che si è tentato di fare è un'analisi di alcune rilevanti questioni che riguardano il nuovo settore "penale" tributario degli enti mediante un percorso che mostra come problematiche simili fossero già emerse nel diritto della persona fisica o comunque ci si fosse già interrogati a tal proposito. In questo senso forse si potrebbe capire come alcune soluzioni ai problemi erano già state date e che quindi si è in possesso degli strumenti per trovarle.

Come è emerso, i cambiamenti, soprattutto se specifici e settoriali, devono essere fatti in un'ottica di continuità e coerenza con il panorama giuridico circostante, solo in questo modo si può guardare in avanti senza dover fare dei passi indietro.



## BIBLIOGRAFIA

ALAGNA R., *Gli enti*, in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, a cura DI E. MARZADURI, A. DI MARTINO, Giuffrè, 2016.

ALDROVANDI P., *I profili evolutivi dell'illecito tributario*, Cedam, Padova, 2005.

ALESSANDRI A., SEMINARA S., *Diritto penale commerciale. I principi generali*, Giappichelli editore, Torino, 2018.

AMODIO E., *Prevenzione del rischio penale d'impresa e modelli integrati di responsabilità degli enti*, in *Cass. Pen.*, 2005, II.

BARTOLI R., *Ancora sulle incongruenze della recente riforma in tema di reati tributari e responsabilità dell'ente*, in *Sistema Penale*, 2020, 7.

BARTOLI R., *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, in *Sistema Penale*, 2020, 3.

BASILE E., *Il recepimento della direttiva PIF in Italia e l'evergreen art. 316 – ter*, in *Dir. Pen. Cont. - Riv. Trim*, 2020, 3.

BASSO E. D., VIGLIONE A., *Diritto penale tributario*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2021.

BELLACOSA M., *L'inserimento dei reati tributari nel "sistema 231": dal rischio di bis in idem alla implementazione del modello organizzativo*, in *Sis. Pen.*, 2020, 7.

BIN L., *Anatomia del ne bis in idem: da principio unitario a trasformatore neutro di principi e regole*, in *Dir. pen. cont. Riv. trim.*, 2020, 3.

BOFFELLI E., *Principio del ne bis in idem nella recente giurisprudenza europea: considerazioni sul doppio binario sanzionatorio in materia tributaria*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2014, 6.

BRANCACCIO M., *Ne bis in idem. Percorsi interpretativi e recenti approdi della giurisprudenza nazionale ed europea*, Relazione dell'Ufficio del Massimario Penale, n. 26/2017.

BRICOLA F., *Il costo del principio societas delinquere non potest nell'attuale dimensione del fenomeno societario*, in *Riv. It. Dir. proc. pen.*, 1970.

CAPOLUPO S., *Estinzione del reato e responsabilità dell'ente*, in *il fisco*, 2021, 15, 1456.

CARACCIOLI I., FALSITTA G., *Il principio di non cumulabilità fra sanzioni penali e sanzioni tributarie e la sua aberrante mutilazione col decreto delegato n. 74/2000*, in *Il fisco*, 2000, 31.

CARACCIOLI I., *Reati tributari e responsabilità degli enti*, in *Resp. Amm. Soc. Enti*, 2007, 1.

CAVALLINI S., *la non punibilità nel prisma del diritto penale tributario, coerenza o lassismo di sistema?*, in *dir. Pen. Cont. – Riv. trim.*, 2020, 3.

CENTONZE F., MANTOVANI M., *Dieci proposte per una riforma del D.Lgs. 231/2001*, in *La responsabilità «penale» degli enti. Dieci proposte di riforma*, a cura di CENTONZE F., MANTOVANI M., il Mulino, Bologna, 2016.

CINGARI F., *L'evoluzione del sistema penale tributario e i principi costituzionali*, in *I reati tributari*, a cura di BRICCHETTI R. E VENEZIANI P., Giappichelli editore, Torino, 2017.

COMELLI, *Rapporti tra procedimento penale e processo tributario*, in CADOPPI, CANESTRARI, MANNA, PAPA, (diretto da), *Diritto penale dell'economia*, I, Milano, 2019.

CONSULICH F., *Il diritto di Cesare, lo stato del diritto penale tributario al volgere del decennio*, in *Dir. Pen. e proc.*, 2020, 3.

CORSO S.M., *Frode fiscale e truffa aggravata: la specialità esclude la responsabilità degli enti da reato*, in *Corr. Trib.*, 2011.

COSTANZO P., TRUCCO L., *Il Principio del ne bis in idem nello spazio giuridico nazionale ed europeo*, in *Consultaonline*, 21 Dicembre 2015.

D'ARCANGELO F., *La responsabilità degli enti per i delitti tributari dopo le SS.UU. 1235/10*, in *Resp. Amm. Soc. enti*, 2011, 4.

DE RENZIS SONNINO N., *Prime brevi riflessioni sull'adeguamento dei modelli organizzativi conseguente all'inserimento dei reati tributari nel novero delle fattispecie di responsabilità ex D.Lgs. n. 231/2001*, in *Sis. Pen.*, 2020, 7.

DE SIMONE G., *La responsabilità da reato degli enti: natura giuridica e criteri (oggettivi) d'imputazione*, in *Dir. Pen. Cont. – Riv. trim.*, 28 ottobre 2012.

DE SIMONE G., *Persone giuridiche e responsabilità da reato. Profili storici, dogmatici e comparatistici*, in *Jura. Temi e problemi del diritto*, diretto da CALRICH M., GENTILI A., GIUNTA F., JORI M., TARUFFO M., Pisa, 2012.

DELL'OSSO A. M., *Corsi e ricorsi nel diritto penal-tributario: spunti (critici) sul c.d. decreto fiscale*, in *Dir. Pen. Proc.*, 2020, 3;

DELL'OSSO A. M., PELLACCHIA I., CHIOMENTI, *Reati tributari e responsabilità degli enti ai sensi del D.Lgs 231 del 2001: alcuni profili problematici*, in *dirittobancario.it*, Maggio 2020.

DONINI M., *Compliance, negozialità e riparazione dell'offesa nei reati economici. Il delitto riparato oltre la restorative justice*, in *Criminalità d'impresa e giustizia negoziata: esperienze a confronto*, a cura di D'ARGENTINE C. B., Giuffrè, Milano.

DOVA M., *Ne bis in idem e reati tributari: a che punto siamo?*, in *Dir. pen. cont. (rivista online)*, 9 febbraio 2016, 6.

FIANDACA G., MUSCO E., *Diritto Penale. Parte generale*, Zanichelli, Bologna, 2019.

FINOCCHIARO S., *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 *Sistema Penale*, 2020, 7 gennaio.

FLICK G.M., *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo*, in *Dir. pen. cont. (rivista online)*, 14 settembre 2014.

FOFFANI L., *Verso un modello amministrativo di illecito e sanzione d'impresa "iper-punitivo"?*, in in *La «materia penale» tra diritto nazionale ed europeo*, a cura di DONINI M., FOFFANI L., Giappichelli editore, Torino, 2018.

G. MARINUCCI- E. DOLCINI -G. L. GATTA, *Cause sopravvenute di esclusione della punibilità*, in *Manuale di diritto penale - Parte generale*, Giuffrè, Milano, 2019.

GALLO, *Il ne bis in idem in campo tributario: un esempio per riflettere sul "ruolo" delle Alte Corti e sugli effetti delle loro pronunzie*; in *Rass. trib.*, 2017, 4, 923.

GARUTI G., TRABACE C., *Il tribunale di Modena ancora sull'ammissibilità della persona giuridica al rito della sospensione del procedimento con messa alla prova: una conferma o una retromarche?*, in *Giurisprudenza Penale Web*, 2021, 2.

GARUTI G., TRABACE C., *Qualche nota a margine della esemplare decisione con cui il Tribunale di Modena ha ammesso la persona giuridica al probation*, in *Giurisprudenza penale Web*, 2020, 10.

GATTA G.L., *I profili di responsabilità penale nell'esercizio della corporate tax governance*, in *Corporate tax governance. Il rischio fiscale nei modelli di gestione dell'impresa*, (a cura di) G. Marino, Milano, 2018.

GIUNTA F., *L'ente non punibile. Prendendo spunto dall'evasione fiscale riparata*, in *Resp. amm. soc. enti*, 2020, 4.

GRASSO G., *Responsabilità da reato tributario dell'ente e ne bis in idem: tra "binari" doppi e multipli alla luce del d.l. n. 124/2019, conv. in l. n. 157 del 2019*, in *giurisprudenza penale*, 2021, 1-bis.

GULLO A., *Autoriciclaggio e reati tributari*, in *Dir. Pen. Cont. – Riv. trim.*, 13 marzo 2018.

HEINE G., *Modelle originärer (straf-)rechtlicher Verantwortlichkeit von Unternehmen*, in *Hettinger, Michael (editor): Reform des Sanktionenrechts, III, Verbandsstrafe*, Baden-Baden.

IELO P., *Responsabilità degli enti e reati tributari*, in *Resp. Amm. Soc. enti*, 2020, 1.

IELO P., *Reati tributari e responsabilità degli enti*, in *Resp. Amm. Soc. Enti*, 2007, 8.

INGRASSIA A., *Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata): iniezioni di irrazionalità nel sistema penale tributario*, in *Dir. pen. proc.*, 2020.

INGRASSIA A., *Ragion fiscale vs. "illecito penale personale". Il sistema penale tributario dopo il d.lgs. 158/2015*, Milano, 2016.

INGRASSIA A., *Circostanze e cause di non punibilità. La voluntary disclosure*, in *I reati tributari*, a cura di R. BRICCHETTI E P. VENEZIANI, Giappichelli editore, Torino, 2017.

LA VATTIATA F. C., *La nuova direttiva PIF. Riflessioni in tema di responsabilità da reato degli enti giuridici, gruppi societari e reati tributari*, in *Giur. Pen.*, 2019, 9.

LARINNI C., *La recente riforma in materia tributaria (D.L. n. 124/2019), tra disciplina penale e responsabilità degli enti*, in *DisCrimen*, 7 gennaio 2020, p. 11.

MADIA N., *Ne bis in idem europeo e giustizia penale, analisi sui riflessi sostanziali in materia di convergenze normative e cumuli punitivi nel contesto di uno sguardo di insieme*, Wolters Kluwer Italia, Milano, 2020.

MAGNELLI F. M., *Sulla (in)compatibilità del sistema repressivo degli illeciti fiscali con lo statuto transnazionale del ne bis in idem: tra proporzionalità e 231*, in *giurisprudenzapenale*, 2019, 12.

MANCUSO E., VIGANÒ F., *Art. 4 Prot. n. 7 – Diritto a non essere giudicato o punito due volte*, in Giulio Ubertis – Francesco Viganò (eds.), *Corte di Strasburgo e giustizia penale*, Giappichelli, Torino, 2016.

MARTINI, *Reati in materia di finanza e tributi*, in GROSSO, PADOVANI, PAGLIARO (diretto da), *Trattato di diritto penale. Parte speciale*; XVII, Milano, 2010.

MAZZACUVA F., *L'ente premiato. Il diritto punitivo nell'era delle negoziazioni: L'esperienza angloamericana e le prospettive di riforma*, Giappichelli editore, Torino, 2020.

MAZZACUVA F., *L'ingresso dei reati tributari nel sistema di responsabilità ex crimine degli enti collettivi*, in *Dir. Pen. Proc.*, 2020, 5.

MILANI A., *Esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto e responsabilità amministrativa dell'ente: ulteriori riflessioni sulla (in)applicabilità dell'art. 131 bis c.p. nei procedimenti a carico delle persone giuridiche*, in *Resp. amm. soc. enti*, 2016, 4.

MONGILLO V., *La responsabilità penale tra individuo ed ente collettivo*, Giappichelli editore, Torino, 2018.

MUCCIARELLI F., *Gli abusi di mercato riformati e le persistenti criticità di una tormentata disciplina. Osservazioni a prima lettura sul decreto legislativo 10 agosto 2018, n. 107*, in *Dir. pen. cont. (rivista online)*, 10 ottobre 2018.

MUCCIARELLI F., *L'abuso di informazioni privilegiate: delitto e illecito amministrativo*, in *Dir. pen. proc.*, 2005, 12.

MUCCIARELLI F., *Qualche nota sul delitto di autoriciclaggio*, in *Dir. Pen. Cont. – Riv. Trim.*, 2015, 1.

MUCCIARELLI, PALIERO, *Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsione ermeneutiche*, in *DPC-Riv. trim.*, 4, 2015.

MUSCO E., ARDITO F., *Diritto penale tributario*, II ed., Zanichelli, Bologna, 2013.

NICOSIA E., *Aspetti teorici e generali e aspetti applicativi della confisca*, a cura di CADOPPI A., CANESTRARI S., MANNA A., PAPA M., *Trattato di diritto penale*, Vol. III *La punibilità e le conseguenze del reato*, Torino, UTET, 2014.

PADOVANI T., *Il traffico delle indulgenze. «Premio» e «corrispettivo» nella dinamica della punibilità*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 1986.

PAGLIARO, *Societas puniri potest, La responsabilità da reato degli enti collettivi. Atti del convegno*, a cura di PALAZZO F., Cedam, Padova, 2003.

PALAZZO F., *La non-punibilità: una buona carta da giocare oculatamente*, in *Sistema Penale*, 19 dicembre 2019.

PALIERO C.E., *Tendenze e controtendenze nella politica di depenalizzazione*, in *Depenalizzazione e circolazione stradale. Atti del convegno Automobile club di Lucca*, 24 giugno 2000, Milano, 2002.

PERINI, *Brevi note sui profili penali tributari del d.l. n. 124/2019*, in *Sis. Pen.*, 3 dicembre 2019, 18.

PIERGALLINI C., *Fondamento, funzioni e limiti delle moderne forme di impunità retroattiva*, in Dolcini, Emilio e Paliero, Carlo Enrico (a cura di): *Studi in onore di Giorgio Marinucci*, Giuffrè, Milano.

PIERGALLINI C., *Premialità e non punibilità nel sistema della responsabilità degli enti*, in *Dir. pen. e proc.*, 2019, 3.

PIERGALLINI C., *Sistema sanzionatorio e reati previsti dal codice penale*, in *Dir. pen. e proc.*, 2001.

PIERGALLINI F., *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente*, in *Sistema Penale* 2020, 3.

QUATTROCOLO S., *La giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo in materia di ne bis in idem e i suoi effetti sull'ordinamento italiano*, in *La «materia penale» tra diritto nazionale ed europeo*, a cura di DONINI M, FOFFANI L., Giappichelli editore, Torino, 2018.

RANALDI G., GAITO, F., *Introduzione allo studio dei rapporti tra ne bis in idem sostanziale e processuale*, in *Archivio Penale*, 2017, 1.

RAVASIO S., *Mancata estensione delle cause di non punibilità ex art. 13 D.Lgs. 74/2000 ed estintive del reato ex art. 334 TULD agli enti: primialità vanificate per le società che estinguono il debito (ed il reato) tributario e doganale*, in *Resp. amm. soc. enti*, 2021, 1.

ROMANO M., *Confisca, responsabilità degli enti, reati tributari* in *Riv.It. Dir. Proc. Pen.*, 2015, 4.

RUGGIERO A., *Il ne bis in idem: un principio alla ricerca di un centro di gravità permanente*, in *Cass. pen.*, 2017, 10.

RUGGIERO R. A., *Scelte discrezionali del pubblico ministero e ruolo dei modelli organizzativi nell'azione contro gli enti*, Giappichelli editore, Torino, 2018.

SANTORIELLO C., *I reati tributari nella responsabilità da reato degli enti collettivi: ovvero dell'opportunità di configurare la responsabilità amministrativa delle società anche in caso di commissione di reati*, in *Arch. Pen.*, 2017, 2.

SANTORIELLO C., *I requisiti dell'interesse e del vantaggio della società nell'ambito della responsabilità da reato dell'ente collettivo*, in *Resp. amm. soc. enti*, 2008, 3.

SBISÀ F., SPINELLI E., *Responsabilità Amministrativa degli Enti (D.Lgs 231/2001)*, Wolters Kluwer, 2020.

SCARCELLA A., *I reati tributari « entrano » nel decreto 231, luci ed ombre di una riforma attuata con decretazione d'urgenza*, in *Resp. Amm. Soc. enti*, 2020, 2,.

SCAROINA E., *Prospettive di razionalizzazione della disciplina dell'oblazione nel sistema della responsabilità da reato degli enti tra premialità e non punibilità*, in *Sistema Penale*, 3 giugno 2020.

SCOLETTA M., *Ne bis in idem e doppio binario in materia tributaria: legittimo sanzionare la società e punire il rappresentante legale per lo stesso fatto*, in *Dir. pen. cont. (rivista online)*, 10 aprile 2017.

SELVAGGI N. «*Negotiated settlements*» e responsabilità da reato dell'ente. *L'accertamento della responsabilità di impresa nella giustizia penale italiana e spagnola*, a cura di L. LUPARIA, L. MARAFIOTI, G. PAOLOZZI, Giappichelli editore, Torino, 2018..

SEVERINO P., *L'inserimento dei reati tributari nel D.Lgs. 231/2001, tra osservazioni de iure condito e prospettive de iure condendo*, in *Sis. Pen.*, 2020, 7.

TEBALDI M., *Responsabilità degli enti collettivi e reati tributari. Evoluzioni in materia di confisca*, in *Giurisprudenza penale Web*, 2021, 3.

TOLOMELLI M., *Giudicato penale e lex mitior ex art. 7 CEDU: argomenti a difesa della stabilità della preclusione*, in *Cass. pen.*, 2014, 7.

TONDINI C., *L'inclusione dei reati tributari fra i reati presupposto del Decreto 231 e il divieto di bis in idem: quali possibili soluzioni?*, in *Rassegna tributaria*, 2021, 3.

TORTORELLI M., *La tutela penale degli interessi fiscali, L'irrisolta contesa tra 'particolarismo' e fedeltà ai principi*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2020.

TRAVERSI A., *Responsabilità amministrativa delle società anche per i reati tributari*, in *Resp. Amm. Soc. enti*, 2008, 3.

TRIPODI A. F., *L'ente nel doppio binario sanzionatorio punitivo. Note sulla configurazione metaindividuale dei doppi binari sanzionatori*, in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 2020, 4.

TRIPODI A. F., *Ne bis in idem e reati tributari*, in *Diritto Penale dell'Economia*, Vicenza, a cura di CADOPPI A., CANESTRARI S., MANNA A., PAPA M., in *Omnia. Trattati giuridici*, Wolters Kluwer Italia, 2017.

VARRASO G., *Il procedimento per gli illeciti amministrativi dipendenti da reato*, in *Trattato di procedura penale*, diretto da UBERTIS G., PAOLO VOENA G., Giuffrè, Milano, 2012.

VIGANO' F., *Doppio binario sanzionatorio e ne bis in idem: verso una diretta applicazione dell'art. 50 della carta? (a margine della sentenza Grande Stevens della corte EDU)*, in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 2014, 3-4.

VIGANO' F., *La Grande Camera della Corte di Strasburgo su ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio*, in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 18 novembre 2016.

VIGANO' F., *Le conclusioni dell'avvocato generale nei procedimenti pendenti in materia di ne bis in idem tra sanzioni penali e amministrative in materia di illeciti tributari e di abusi di mercato*, in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 18 settembre 2017.

VIGANO' F., *Ne bis in idem e omesso versamento dell'IVA: la parola alla Corte di Giustizia*, in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 28 settembre 2015.

## GIURISPRUDENZA

Cass. Pen., Sez. III, 6 giugno 2005 – 28 settembre 2005, n. 34678, Rossetti.

Cass. Pen. Sez. Un., 27 marzo 2008 - 2 luglio 2008, n. 26654, Fisia Italimpianti e altri.

Cass. Civ., sez. un., 23 giugno 2009 - 30 settembre 2009, n. 20936.

Cass. Pen., Sez. II, 17 gennaio 2012 – 15 febbraio 2012, n. 6061, Gallo.

Cass. Pen., Sez. VI, 20 dicembre 2013 – 24 gennaio 2014, n. 3635, RIVA F.I.R.E S.p.a.  
e altri

Cass. Pen., sez., V, 28 novembre 2013 - 4 marzo 2014, n. 10265, Banca Italease S.p.a.

Cass., Sez. Un., 30 gennaio 2014 - 5 marzo 2014, n. 10561, Gubert.

Cass. Pen., 8 aprile 2014 – 15 marzo 2014, n. 20266, Zanchi.

Cass. Pen, Sez, Un., 24 aprile 2014 – 18 settembre 2014, n. 38343, TyssenKrupp AST  
S.p.A. e altri.

Cass. Pen, Sez. III, 9 ottobre 2014 – 12 marzo 2015, n. 10475, Calderone

Cass. Pen., Sez. III, 11 febbraio 2015 – 11 maggio 2015, n. 19334, Andreatta.

Cass. Pen., Sez. III, 14 gennaio 2015 - 20 luglio 2015, n.31378, Ghidini

Cass. Pen., Sez. II, 9 febbraio 2016 – 17 marzo 2016, n. 11209

Cass. Pen., Sez. III, sent. 17 novembre 2017 – 28 febbraio 2018, n. 9072, Ficule Lucas & C. s.a.s. con nota di Stabia, in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 2018.

Cass. Pen., Sez. III, 23 gennaio 2019 – 15 marzo 2019, n. 11518, Bonuando S.p.a. e altri

Cass. Pen., Sez. III, 10. luglio 2019 – 15 gennaio 2020, n. 1420, Autotrasporti Benedetti s.n.c.

Cass. Pen., Sez. III, 15 novembre 2019 – 20 gennaio 2020, n. 1998, Mojseev.

Cass. Pen., Sez. III, sent. 29 novembre 2019 – 4 marzo 2020, n. 8785, Stella e altri.

Corte Cost. 31 maggio 2016 - 21 luglio 2016, n. 200.

Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 26 febbraio 2013, *Aklagaren c. Hans Akerberg Fransson*, C-617/10

Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, *Menci* C-524/15

Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, *Garlssom Real Estate e a. c. Consob*, C-537/16

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

CEDU, Grande Camera, 10 febbraio 2009, *Zolotoukhin c. Russia*, n. 14939/03

CEDU, IV Sez., 4 marzo 2014, *Grande Stevens e altri c. Italia*, nn. 18640/10, 18647/10, 18663/10, 18668/10 e 18698/10

CEDU, Grande Camera, 20 maggio 2014, *Pirttimaki c. Finlandia*, n. 35232/11

CEDU, Grande Camera, 15 novembre 2016, *A e B c. Norvegia*, Ricorsi nn. 24130/11 e 29758/11

CEDU, Sez. I, sent. 18 maggio 2017, *Johannesson e a. c. Islanda*, n. 22007/11

CEDU, Sez. V, 6 giugno 2019, *Nodet c. Francia*, n. 47342/14