

SP

SISTEMA
PENALE

FASCICOLO

3/2020

DIRETTORE RESPONSABILE Gian Luigi Gatta
VICE DIRETTORI Guglielmo Leo, Luca Luparia

ISSN 2704-8098

COMITATO EDITORIALE Giuseppe Amarelli, Roberto Bartoli, Hervè Belluta, Michele Caianiello, Massimo Ceresa-Gastaldo, Adolfo Ceretti, Cristiano Cupelli, Francesco D'Alessandro, Angela Della Bella, Gian Paolo Demuro, Emilio Dolcini, Novella Galantini, Mitja Gialuz, Glauco Giostra, Antonio Gullo, Stefano Manacorda, Vittorio Manes, Luca Maserà, Anna Maria Maugeri, Melissa Miedico, Vincenzo Mongillo, Francesco Mucciarelli, Claudia Pecorella, Marco Pelissero, Lucia Riscato, Marco Scoletta, Carlo Sotis, Costantino Visconti

COMITATO SCIENTIFICO Alberto Alessandri, Silvia Allegrezza, Ennio Amodio, Gastone Andrezza, Ercole Aprile, Giuliano Balbi, Marta Bargis, Fabio Basile, Alessandra Bassi, Carlo Benussi, Alessandro Bernardi, Marta Bertolino, Rocco Blaiotta, Manfredi Bontempelli, Renato Bricchetti, David Brunelli, Carlo Brusco, Silvia Buzzelli, Alberto Cadoppi, Lucio Camaldo, Stefano Canestrari, Giovanni Canzio, Francesco Caprioli, Matteo Caputo, Fabio Salvatore Cassibba, Donato Castronuovo, Elena Maria Catalano, Mauro Catenacci, Antonio Cavaliere, Francesco Centonze, Federico Consulich, Stefano Corbetta, Roberto Cornelli, Fabrizio D'Arcangelo, Marcello Daniele, Gaetano De Amicis, Cristina De Maglie, Alberto De Vita, Ombretta Di Giovine, Gabriella Di Paolo, Giandomenico Dodaro, Massimo Donini, Salvatore Dovere, Tomaso Emilio Epidendio, Luciano Eusebi, Riccardo Ferrante, Giovanni Fiandaca, Giorgio Fidelbo, Carlo Fiorio, Roberto Flor, Luigi Foffani, Désirée Fondaroli, Gabriele Fornasari, Gabrio Forti, Piero Gaeta, Marco Gambardella, Alberto Gargani, Loredana Garlati, Giovanni Grasso, Giulio Illuminati, Gaetano Insolera, Roberto E. Kostoris, Sergio Lorusso, Ernesto Lupo, Raffaello Magi, Vincenzo Maiello, Grazia Mannozi, Marco Mantovani, Marco Mantovani, Luca Marafioti, Enrico Marzaduri, Maria Novella Masullo, Oliviero Mazza, Claudia Mazzucato, Alessandro Melchionda, Chantal Meloni, Vincenzo Militello, Andrea Montagni, Gaetana Morgante, Lorenzo Natali, Renzo Orlandi, Luigi Orsi, Francesco Palazzo, Carlo Enrico Paliero, Lucia Parlato, Annamaria Peccioli, Chiara Perini, Carlo Piergallini, Paolo Pisa, Luca Pistorelli, Daniele Piva, Oreste Pollicino, Domenico Pulitanò, Serena Quattrocchio, Tommaso Rafaraci, Paolo Renon, Maurizio Romanelli, Gioacchino Romeo, Alessandra Rossi, Carlo Ruga Riva, Francesca Ruggieri, Elisa Scaroina, Laura Scomparin, Nicola Selvaggi, Sergio Seminara, Paola Severino, Rosaria Sicurella, Piero Silvestri, Fabrizio Siracusano, Andrea Francesco Tripodi, Giulio Ubertis, Antonio Vallini, Gianluca Varraso, Vito Velluzzi, Paolo Veneziani, Francesco Viganò, Daniela Vigoni, Francesco Zacchè, Stefano Zirulia

REDAZIONE Francesco Lazzeri (coordinatore), Alberto Aimi, Enrico Andolfatto, Enrico Basile, Silvia Bernardi, Carlo Bray, Pietro Chiaraviglio, Stefano Finocchiaro, Beatrice Fragasso, Alessandra Galluccio, Cecilia Pagella, Tommaso Trinchera, Maria Chiara Ubiali

Sistema penale (SP) è una rivista *online*, aggiornata quotidianamente e fascicolata mensilmente, ad accesso libero, pubblicata dal 18 novembre 2019.

La *Rivista*, realizzata con la collaborazione scientifica dell'Università degli Studi di Milano e dell'Università Bocconi di Milano, è edita da Progetto giustizia penale, associazione senza fine di lucro con sede presso il Dipartimento di Scienze Giuridiche "C. Beccaria" dell'Università degli Studi di Milano, dove pure hanno sede la direzione e la redazione centrale. Tutte le collaborazioni organizzative ed editoriali sono a titolo gratuito e agli autori non sono imposti costi di elaborazione e pubblicazione.

La *Rivista* si uniforma agli standard internazionali definiti dal *Committee on Publication Ethics* (COPE) e fa proprie le relative linee guida.

I materiali pubblicati su *Sistema Penale* sono oggetto di licenza CC BY-NC-ND 4.00 International. Il lettore può riprodurli e condividerli, in tutto o in parte, con ogni mezzo di comunicazione e segnalazione anche tramite collegamento ipertestuale, con qualsiasi mezzo, supporto e formato, per qualsiasi scopo lecito e non commerciale, conservando l'indicazione del nome dell'autore, del titolo del contributo, della fonte, del logo e del formato grafico originale (salve le modifiche tecnicamente indispensabili).

Il testo completo della licenza è consultabile su <https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>.

Peer review I contributi che la direzione ritiene di destinare alla sezione "Articoli" del fascicolo mensile sono inviati a un revisore, individuato secondo criteri di rotazione tra i membri del Comitato scientifico, composto da esperti esterni alla direzione e al comitato editoriale. La scelta del revisore è effettuata garantendo l'assenza di conflitti di interesse. I contributi sono inviati ai revisori in forma anonima. La direzione, tramite la redazione, comunica all'autore l'esito della valutazione, garantendo l'anonimato dei revisori. Se la valutazione è positiva, il contributo è pubblicato. Se il revisore raccomanda modifiche, il contributo è pubblicato previa revisione dell'autore, in base ai commenti ricevuti, e verifica del loro accoglimento da parte della direzione. Il contributo non è pubblicato se il revisore esprime parere negativo alla pubblicazione. La direzione si riserva la facoltà di pubblicare nella sezione "Altri contributi" una selezione di contributi diversi dagli articoli, non previamente sottoposti alla procedura di *peer review*. Di ciò è data notizia nella prima pagina della relativa sezione.

Di tutte le operazioni compiute nella procedura di *peer review* è conservata idonea documentazione presso la redazione.

Modalità di citazione Per la citazione dei contributi presenti nei fascicoli di *Sistema penale*, si consiglia di utilizzare la forma di seguito esemplificata: N. COGNOME, *Titolo del contributo*, in *Sist. pen.* (o *SP*), 1/2020, p. 5 ss.

RESPONSABILITÀ DEGLI ENTI E REATI TRIBUTARI: UNA RIFORMA AFFETTA DA SISTEMATICA IRRAGIONEVOLEZZA

di Roberto Bartoli

La recente riforma del 2019 che ha esteso la responsabilità degli enti anche ai reati tributari presta il fianco a molte considerazioni critiche, risultando il frutto di scelte quanto meno poco meditate, se non addirittura avventate, perché non sorrette da una visione di sistema.

SOMMARIO: 1. Profili di illegittimità costituzionale della riforma che ha esteso la responsabilità degli enti ai reati tributari. – 2. Una riforma “settoriale scardinante il sistema”. – 3. Caratteri peculiari delle dinamiche criminose tributarie nel rapporto tra persona fisica ed ente. – 4. La responsabilità compensativo/riscossiva dell’ente prima della riforma. – 5. Le ragioni (tradite) e i problemi (non visti) della riforma. – 6. Ulteriori problematiche della riforma derivanti da più ampie problematiche del sistema 231. – 7. Tre notazioni finali in prospettiva.

1. Profili di illegittimità costituzionale della riforma che ha esteso la responsabilità degli enti ai reati tributari.

Dirò subito gli esiti di queste mie riflessioni.

Primo esito. Ritengo che, a seguito della riforma del 2019 (d.l. n. 124/2019, conv. con mod. in l. n. 157/2019), la disciplina dei reati tributari sia affetta da una sorta di “sistematica” irragionevolezza. Da un lato, rispetto alle persone fisiche, si prevede un diritto penale premiale/riscossivo, un diritto penale, cioè, che minaccia la pena ma tende a recuperare il gettito tributario attraverso la previsione di una causa di non punibilità sopravvenuta consistente nel pagamento degli importi dovuti (art. 13 d.lgs. n. 74/2000) e la previsione della mancata operatività della confisca in presenza anche solo dell’impegno a versare all’erario quanto dovuto (art. 12-*bis* d.lgs. n. 74/2000)¹. Dall’altro lato, rispetto agli enti collettivi, si prevede invece un diritto penale che, ed ecco l’irragionevolezza, soltanto in parte è premiale/riscossivo, mentre per altra parte giunge comunque a punire l’ente nonostante le controazioni compensative: se infatti è vero che anche il solo impegno a pagare da parte dell’ente contribuente determina la non

¹ In argomento, 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. 173 ss.; F. CINGARI, *L’evoluzione del sistema penale tributario e i principi costituzionali*, in R. Bricchetti – P. Veneziani (a cura di), *I reati tributari*, Torino, 2017, p. 12 s.

operatività della confisca, tuttavia, l'integrale pagamento degli importi dovuti non comporta la non punibilità dell'eventuale reato tributario, trovando applicazione l'art. 8, comma 1, lett. b), d.lgs. n. 231/2001, secondo il quale "la responsabilità dell'ente sussiste anche quando il reato si estingue per una causa diversa dall'amnistia". Insomma, l'ente sembra destinato ad andare incontro alla sanzione della pena pecuniaria, senz'altro ridotta in virtù delle condotte riparatorie, ma pur sempre irrogata ed eseguita.

Per ovviare a questa irragionevolezza esistono due strade. Da un lato, si può operare su un piano interpretativo, affermando che l'art. 8, comma 1, lett. b), d.lgs. n. 231/2001, non opera rispetto alla causa di non punibilità dei reati tributari. Assumendo come criterio interpretativo la *ratio* riscossiva del sistema penale tributario, i due sistemi "umano" e dell'ente non possono che essere trattati alla stessa stregua. Insomma, posto che la disciplina dell'art. 8 d.lgs. n. 231/2001 necessita ormai di una profonda revisione a seguito del consistente profluvio di nuove cause di non punibilità (particolare tenuità del fatto, messa alla prova, condotte riparatorie), si aprirebbe una piccola breccia giustificata dalla particolare *ratio* del sistema penale tributario. Dall'altro lato, si può prospettare una questione di legittimità costituzionale dell'art. 13 d.lgs. n. 74 del 2000, nella parte in cui non è applicabile agli enti responsabili ai sensi del d.lgs. n. 231 del 2001.

Secondo esito. Anche nell'ipotesi in cui si ponga rimedio all'irragionevolezza appena prospettata, l'estensione agli enti della responsabilità per i reati tributari può porsi in contrasto con il principio del *ne bis in idem*: com'è stato efficacemente affermato, «è ben possibile che da una medesima condotta delittuosa reato possano derivare due diverse tipologie di sanzione nei confronti del medesimo soggetto ovvero la persona giuridica: infatti, con riferimento agli illeciti richiamati nella previsione di cui all'art. 25-*quingiesdecies* la società avvantaggiata dall'evasione fiscale posta in essere nel suo interesse dall'amministratore potrà essere sanzionata tanto in sede fiscale che in sede penale secondo quanto dispone il d.lgs. n. 231 del 2001»².

Ebbene, anche per ovviare a questo inconveniente esistono due strade. Da un lato, si può operare in via interpretativa – per non dire – meramente giurisprudenziale, dando direttamente applicazione ai principi di diritto stabiliti in tema di *ne bis in idem* dalla copiosa giurisprudenza della Corte EDU, della Corte di giustizia, della Corte costituzionale e della Corte di Cassazione. Dall'altro lato, si può tornare a prospettare una questione di legittimità costituzionale dell'art. 187-*terdecies*, d.lgs. n. 58/1998, come modificato dall'art. 4, comma 17, d.lgs. n. 107/2018, nella parte in cui non è applicabile alla responsabilità degli enti. Nonostante i numerosi aspetti critici che la caratterizzano³, si tratta dell'unica norma al momento presente nel nostro ordinamento che, in tema di *market abuse*, disciplina il concorso fra sanzioni amministrative e sanzionali penali aventi come destinatario anche l'ente nel modo seguente: «quando per lo stesso fatto è stata applicata, a carico del reo, dell'autore della violazione o dell'ente una sanzione amministrativa pecuniaria ai sensi dell'art. 187-*septies* ovvero una sanzione penale o una

² C. SANTORIELLO, *La nuova responsabilità delle società per i reati tributari*, in *ilpenalista.it*, p. 6.

³ F. MUCCIARELLI, *Tutela dei mercati finanziari e cumulo sanzionatorio*, in M. Donini – L. Foffani (a cura di), *La "materia penale" tra diritto nazionale ed europeo*, Torino, 2018, p. 275 ss.

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 è limitata alla parte eccedente quella riscossa, rispettivamente dall'autorità amministrativa ovvero da quella giudiziaria».

2. Una riforma “settoriale scardinante il sistema”.

Venendo alle riflessioni che stanno alla base delle precedenti conclusioni, vorrei muovere da una considerazione di fondo sulle tipologie di riforma che possono essere adottate. In estrema sintesi, le riforme si possono distinguere in tre tipologie. Vi sono le riforme di sistema, quelle cioè che vanno a incidere sulle strutture portanti di un determinato settore di disciplina. Sempre più rare negli ultimi tempi, le riforme di sistema più significative che si possono ricordare, anche perché di indubbia valenza riformista, risalgono addirittura agli inizi degli anni 2000 (sistema penale del giudice di pace e responsabilità degli enti collettivi), mentre la più recente riforma di sistema del 2011, concernente le misure di prevenzione, costituisce un vero e proprio buco nero problematicissimo sul piano del rispetto dei principi di garanzia.

Vi sono poi le riforme settoriali che tuttavia sono di sistema perché incidono sull'assetto complessivo della disciplina. La riforma settoriale di sistema più importante degli ultimi anni è stata senz'altro quella realizzata nel 2005 in tema di recidiva, che, come si ricorderà, ha esplicito i suoi effetti indiretti addirittura sull'applicazione degli istituti dell'ordinamento penitenziario, producendo un sovraffollamento carcerario che costò al nostro Stato la condanna da parte della Corte EDU per violazione dell'art. 3 della Convenzione EDU. Riforma che in seguito è stata progressivamente smantellata dalla giurisprudenza della Corte costituzionale, eliminando i numerosi automatismi nel nome della ragionevolezza e del principio di rieducazione.

Infine, vi sono riforme sempre settoriali, ma che scardinano il sistema, riforme cioè che pur incidendo su aspetti sempre più puntuali e circoscritti della disciplina sono tuttavia in grado di dissestarlo nel suo complesso, introducendo discipline contraddittorie non solo sul piano dei principi e sul piano pratico-applicativo, ma prima ancora sul piano addirittura teleologico.

Ebbene, questa legislatura si sta caratterizzando proprio per la realizzazione di riforme settoriali scardinanti il sistema. Si pensi anzitutto alla riforma della legittima difesa con cui si è rimesso nelle mani del privato una sorta di potere punitivo sproporzionato finalizzato a incutere timore agli eventuali futuri aggressori: si potrebbe parlare di un sovranismo privato del tutto inconferente con la distribuzione classica dei poteri, sia perché il punitivo viene attribuito al privato, sia perché al privato viene attribuito un potere punitivo nella sostanza illimitato, a differenza oltretutto di quanto avviene per il potere punitivo pubblico che invece conosce limiti.

Ma si pensi anche alla riforma in tema di corruzione, con l'estensione dell'art. 4-bis Ord. pen. anche ad alcuni delitti contro la pubblica amministrazione: una norma

pensata per contrastare la criminalità organizzata attraverso una pressione che nella sostanza “estorce” dichiarazioni contro terzi e che viene estesa anche al contrasto della criminalità latamente economica, tanto odiosa quanto diversa da quella mafiosa.

Per non parlare della riforma della prescrizione che, tra i tanti effetti nefasti, ha determinato addirittura una torsione della prospettiva culturale in cui si inserisce questo complesso istituto, trasformandolo da istituto di diritto sostanziale a garanzia del cittadino contro un’eccessiva estensione temporale della pretesa punitiva da parte dello Stato anche nell’ipotesi in cui si sia attivato un procedimento, a istituto di diritto processuale completamente connesso alle istanze punitive attivate con il procedimento, determinandosi un surreale confronto/scontro tra i sostenitori della imprescrittibilità allorquando lo Stato manifesta un unilaterale interesse a punire in presenza di un mero sospetto di reato e chi è contrario al c.d. processo infinito, come se la funzione della prescrizione fosse quella di determinare un termine ai processi.

Ebbene, l’ultimo prodotto di questo modo di legiferare è la recente riforma che ha esteso ai reati tributari la responsabilità degli enti collettivi.

3. Caratteri peculiari delle dinamiche criminose tributarie nel rapporto tra persona fisica ed ente.

Una cosa è certa. Le dinamiche dei reati tributari relativi all’impresa sono contraddistinte da una certa peculiarità. Da un lato, v’è un dualismo – per così dire – strutturale tra autore del reato e contribuente. Dall’altro lato, è altrettanto indubbio che il reato è posto in essere ad esclusivo interesse e vantaggio dell’ente. Quindi mentre il reato è realizzato da una persona fisica senza che ne tragga alcun beneficio, il beneficio è tratto interamente dall’ente. Già questa realtà, sia detto per inciso, avrebbe dovuto consigliare prudenza nella scelta di applicare la confisca allargata prevista dall’art. 240-bis c.p. alla persona fisica condannata per determinati reati tributari: tale confisca si applicherà anche al soggetto che ha commesso il reato fiscale producendo profitti a vantaggio esclusivo dell’ente? Detto diversamente, anche alla luce di quanto affermato dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 33/2018: il reato tributario commesso ad esclusivo profitto dell’ente si può considerare «delitto idoneo a determinare un’illecita accumulazione di ricchezza e suscettibile, secondo l’osservazione “sociologica”, di essere perpetrato in forma “professionale” o, comunque sia, continuativa» ovvero legittimare la presunzione di origine illecita dei beni del condannato?

Proprio questa situazione così particolare non può che spingere nel senso di una responsabilizzazione dell’ente rispetto al reato tributario commesso a suo vantaggio esclusivo. In buona sostanza, l’ente non può non rispondere.

Il punto diventa come. Anche perché v’è un’altra particolarità delle dinamiche tributarie relative all’impresa. Il sistema tributario si caratterizza per una fisiologica, indiscutibile, strutturale incertezza in virtù della sua alta valutatività. Come ormai ben sanno tutti coloro che si occupano di imposte come anche di bilanci, le questioni dei numeri non sono matematicamente oggettive, ma altamente normo-valutative e suscettibili d’interpretazione, proprio perché il conteggio dei numeri è disciplinato da

norme interpretabili: «rischi per le imprese possono derivare dalle incertezze che circondano l'interpretazione giurisprudenziale dei reati di dichiarazione fraudolenta e dichiarazione infedele, con particolare riferimento ai temi dell'inesistenza della operazione documentata da fatture, dei costi non inerenti, dell'abuso del diritto, della nozione di operazione simulata ecc.»⁴.

Andando ancora più a fondo, si deve osservare come il diritto penale tributario si presenti davvero peculiare nel rapporto tra Stato e cittadino. Da un lato, la specifica responsabilità penale derivante dalla violazione di uno specifico precetto penale è connessa a una sorta di responsabilità generale a carattere omissivo derivante dalla violazione di un generale dovere di adempiere. Dall'altro lato, il potere pubblico è al contempo titolare del potere riscossivo e del potere punitivo, determinandosi una miscela che, se affetta da incertezza, non solo impedisce ai destinatari di orientarsi liberamente, ma, unita al carattere "omissivo/inadempiente" della responsabilità, crea anche condizioni per veri e propri abusi in quanto il contribuente è – per così dire – interamente nelle mani dello Stato.

4. La responsabilità compensativo/riscossiva dell'ente prima della riforma.

Ebbene, prima della riforma del 2019 l'ente già rispondeva per i reati tributari, nel senso che era fatto responsabile, non in termini punitivi, ma sulla base di altre prospettive che potremmo definire nella sostanza compensativo-riscossive⁵. Certo, si trattava di una disciplina molto frammentata, con piani sovrapposti, di complessa intellegibilità, se non addirittura di complicata ricostruzione: gli addetti ai lavori lo sapevano, i cittadini comuni no, o meglio, ne venivano a conoscenza solo se vi erano incappati. Disciplina configurata anche con arresti giurisprudenziali autenticamente creativi destinati a suscitare notevoli perplessità. Ma comunque un sistema di responsabilità degli enti c'era e, come accennato, era orientato alla compensazione/riscossione.

Anzitutto, nel sistema 231 v'erano alcuni reati che, basandosi su reati presupposti o comunque finalistici, potevano dare rilevanza indiretta ai reati fiscali. Senza entrare nel dettaglio, è opportuno ricordare che potevano venire in gioco le fattispecie di truffa ai danni dello Stato, di associazione per delinquere, ma soprattutto venivano in gioco fattispecie come il falso in bilancio, il riciclaggio e l'autoriciclaggio. Di estremo rilievo la circostanza che tutto questo aveva conseguenze nella configurazione dei modelli di organizzazione e gestione, in quanto si veniva a porre un rischio reato tributario connesso al reato per cui l'ente poteva essere punito, che induceva l'ente a predisporre modelli volti ad ostacolare la commissione dello stesso reato tributario al fine di ostacolare la realizzazione del reato per il quale l'ente poteva essere punito.

⁴ C. SANTORIELLO, *La nuova responsabilità delle società*, cit., p. 8.

⁵ 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 fiscali*, in *Arch. pen.*, 2017, n. 1, p. 1 ss.

In secondo luogo, v'era il sistema dell'adempimento collaborativo introdotto dagli artt. 4-7 d.lgs. n. 128/2015. Si trattava di un sistema – per così dire – di nicchia, volto però a implementare ulteriormente l'adozione di modelli organizzativi, essendo questi modelli in un certo senso il presupposto per la collaborazione. Bene, precisare che si trattava di modelli – per così dire – rigorosamente e interamente *ex ante*, a differenza di quelli imposti dal sistema 231, in quanto questi ultimi, com'è noto, possono essere adottati dopo la commissione del reato, facendo venire meno le sanzioni interdittive. E se i modelli rigorosamente e interamente *ex ante* sono virtuosi, perché danno benefici solo se per tempo effettivamente adottati, quelli *ex post* del sistema 231 tendono a creare un effetto perverso del sistema, per cui gli enti sono indotti a munirsi dei modelli solo dopo l'attivazione del procedimento per il reato commesso. E non è un caso che da alcuni sia stata avanzata la proposta di distinguere a seconda che l'ente abbia interamente o messo di adottare i modelli, ipotesi che dovrebbe comportare comunque un minimo di responsabilità, oppure abbia adottato modelli non idonei, ipotesi che potrebbe essere trattata nell'ottica della piena premialità⁶.

In terzo luogo, ma direi soprattutto, v'era la possibilità di applicare la confisca. Sul punto di grande importanza era stata la sentenza Gubert delle Sezioni Unite⁷. Una sentenza decisamente discutibile, anche perché finiva per applicare agli enti la confisca ai sensi dell'art. 6, comma 5, d.lgs. 231/2001, ovvero utilizzando una disciplina che dovrebbe essere impiegata soltanto in presenza di una responsabilità degli enti per i reati tributari. Comunque sia, merito della sentenza quello di aver affermato alcuni principi con una certa chiarezza. In particolare, da un lato si è affermato che «è legittimo il sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta del profitto rimasto nella disponibilità di una persona giuridica, derivante dal reato tributario commesso dal suo legale rappresentante, non potendo considerarsi l'ente una persona estranea al detto reato». Dall'altro lato, si è precisato che «la confisca del prezzo e del profitto del reato rappresentato dal denaro è sempre "diretta"». Oltretutto, la giurisprudenza successiva aveva anche precisato ulteriormente i principi di diritto in una prospettiva in qualche modo più restrittiva⁸. Ci sia consentito osservare come tante distinzioni e superfetazioni in tema di confisca da parte della giurisprudenza siano ormai la conseguenza della necessità di muoversi all'interno di principi da essa stessa affermati per risolvere specifiche questioni contingenti.

Infine, v'era la pena pecuniaria che si applicava nell'ipotesi in cui si integrasse l'illecito punitivo amministrativo tributario ai sensi del d.lgs. n. 472/1997. Una pena pecuniaria che poteva raggiungere significativi livelli di afflittività.

⁶ C. PIERGALLINI, *Premialità e non punibilità nel sistema della responsabilità degli enti*, in *Dir. pen. proc.*, 2019, p. 534 s.

⁷ Cass. pen., SS.UU., n. 10561/2014, sulla quale, volendo, R. BARTOLI, *Brevi considerazioni in tema di confisca del profitto. Dialogando con la sentenza Gubert e Mario Romano*, in *Dir. pen. cont.*, 20 ottobre 2016.

⁸ V. Corte Suprema di Cassazione, Ufficio del Massimario e del Ruolo, *Relazione su novità normativa: La legge 19 dicembre 2019, n. 157*, p. 27 ss.

5. Le ragioni (tradite) e i problemi (non visti) della riforma.

Alla luce di questo quadro ci possiamo interrogare se vi fosse l'esigenza di estendere la responsabilità degli enti ai reati tributari. La risposta tendeva ad essere positiva.

Anzitutto, la riforma si riteneva necessaria per colmare vuoti di responsabilità. D'altra parte, si deve osservare come questa esigenza si potesse considerare ormai soddisfatta proprio alla luce dell'evoluzione appena descritta: se in origine si poteva parlare di un vuoto di tutela, successivamente tale vuoto era stato colmato.

In secondo luogo, e conseguentemente, la riforma si riteneva necessaria nella prospettiva della chiarificazione: occorre mettere ordine ad una disciplina frastagliata e dominata dalla giurisprudenza in termini addirittura creativi, a cominciare dalla confisca. Affermazione da condividere ma che orientava nel senso di una riforma – per così dire – non innovativa, ma confermativa del passato, volta a dare copertura legale e maggior coordinamento ad una disciplina senz'altro frammentata.

Più di recente, l'istanza riformista è stata sostenuta facendo leva sulla necessità di dare attuazione alla direttiva dell'Unione Europea c.d. PIF (2017/1371), che per l'appunto obbliga gli Stati a prevedere la responsabilità degli enti ma in termini piuttosto circoscritti, riferendosi cioè a quei reati tributari che possono intaccare gli interessi finanziari dell'Europa a cominciare da quelli connessi all'IVA. In particolare, la direttiva prevede un obbligo di incriminazione delle frodi IVA "gravi", che presentino i seguenti requisiti: intenzionalità dell'azione od omissione; transnazionalità del reato; danno complessivo di almeno 10 milioni di euro; utilizzo o presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti relativi all'IVA, cui consegua la diminuzione di risorse del bilancio dell'Unione (corrispondenti agli artt. 2, 3, 4 d.lgs. n. 74/2000); mancata comunicazione di un'informazione relativa all'IVA in violazione di un obbligo specifico, cui consegua lo stesso effetto (corrispondente all'art. 5 d.lgs. n. 74/2000); presentazione di dichiarazioni esatte relative all'IVA per dissimulare in maniera fraudolenta il mancato pagamento o la costituzione illecita di diritti a rimborsi dell'IVA (corrispondente all'art. 10-*quater* d.lgs. n. 74/2000). Inoltre, la direttiva prevede come sanzioni "obbligatorie" quelle pecuniarie e come "facoltative" quelle a carattere interdittivo.

Ecco allora che una riforma avrebbe avuto senso soprattutto se avesse posto al centro le indicazioni della direttiva PIF e se avesse definito meglio la disciplina della confisca.

Con due problemi di fondo da tenere presenti: da un lato, il problema derivante dal concorso tra illecito punitivo tributario e responsabilità da reato e quindi il rischio di violare il *ne bis in idem*; dall'altro lato, il problema derivante dal fatto che mentre il sistema penale tributario umano è un sistema riscossivo, finalizzato alla riscossione, con condotte riparatorie che nella sostanza impediscono la confisca ed estinguono il reato, l'art. 8 d.lgs. n. 231/2001 sancisce che la responsabilità dell'ente sussiste anche quando il reato si estingue per una causa diversa dall'amnistia. Con la conseguenza che, stando anche a come viene interpretato dalla giurisprudenza, cause estintive applicabili all'uomo non si applicano all'ente.

Ebbene, è alla luce di questo quadro che si deve valutare la riforma del 2019, la quale si è mossa nel senso di un'estensione pressoché generalizzata della responsabilità degli enti ai reati tributari, ben oltre le indicazioni fornite dalla direttiva PIF, e che ha completamente trascurato i due problemi a cui abbiamo accennato⁹. Meglio: mentre il primo problema del *ne bis in idem* era stato visto ma non è stato minimamente affrontato, il problema della disparità di trattamento tra diritto penale umano e diritto penale dell'ente non è stato nemmeno visto. Senza considerare che non ci si è minimamente posti il problema dell'incertezza che contraddistingue il rapporto tra contribuente ed agenzia delle entrate.

Ed eccoci arrivati alle nostre conclusioni esposte all'inizio. Come accennato, da un lato, i rischi di violazione del *ne bis in idem* possono essere risolti o in via giurisprudenziale oppure sollevando questione di legittimità costituzionale dell'art. 187-terdecies, d.lgs. n. 107/2018; dall'altro lato, la disparità di trattamento può essere superata o in via interpretativa ritenendo non operante l'art. 8, comma 1, lett. b), d.lgs. n. 231/2001 rispetto alla causa di non punibilità prevista dall'art. 13 d.lgs. n. 74/2000 oppure sollevando ancora una volta questione di legittimità costituzionale dell'art. 13 d.lgs. n. 74/2000, nella parte in cui non risulta applicabile alla responsabilità degli enti.

In particolare, le due questioni di legittimità costituzionale, se possono apparire inedite e "ardite", si muovono in realtà sulla scia di una giurisprudenza costituzionale già collaudata. Così, ad esempio, si pensi alla sentenza della Corte costituzionale n. 68/2012, che ha dichiarato l'illegittimità dell'art. 630 c.p. nella parte in cui non prevede che la pena da esso comminata sia diminuita quando per la natura, la specie, i mezzi, le modalità o circostanze dell'azione, ovvero per la particolare tenuità del danno o del pericolo, il fatto risulti di lieve tenuità, venendo nella sostanza estesa al sequestro di persona a scopo di estorsione la circostanza attenuante prevista dall'art. 311 c.p. e applicabile al delitto di sequestro di persona a scopo terroristico o eversivo di cui all'art. 289-bis c.p.¹⁰.

Ebbene, l'estensione dell'art. 187-terdecies d.lgs. n. 107/2018 si giustifica sulla base del fatto che il *ne bis in idem* è violato in maniera identica dai due sistemi dell'abuso di mercato e dei reati tributari; l'estensione dell'art. 13 d.lgs. n. 74/2000 si giustifica sulla base della *ratio* riscossiva che contraddistingue il sistema dei reati tributari.

⁹ Tra i primi commenti alla riforma v. G. FLORA, *Prime riflessioni sulle problematiche penalistiche del recepimento della "direttiva PIF" nel settore dei reati tributari e della responsabilità "penale" degli enti*, in *disCrimen*, 12.11.2019, p. 1 ss.; 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 questa *Rivista*, 7 gennaio 2020; A. INGRASSIA, *Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata): iniezioni di irrazionalità nel sistema penale tributario*, in *Dir. pen. proc.*, 2020, in corso di pubblicazione, p. 1 ss. (del dattiloscritto); A.M. DELL'OSSO, *Corsi e ricorsi nel diritto penal-tributario: spunti (critici) sul c.d. decreto fiscale, ivi*, 2020, in corso di pubblicazione, p. 1 ss. (del dattiloscritto).

¹⁰ Corte cost., sent. n. 68/2012.

6. Ulteriori problematiche della riforma derivanti da più ampie problematiche del sistema 231.

Sotto quest'ultimo profilo, la ragione che si potrebbe avanzare per difendere la disparità di trattamento tra diritto penale umano e diritto penale dell'ente è che lasciando sussistere la responsabilità dell'ente lo si vuole indurre all'adozione dei modelli organizzativi. Se infatti la responsabilità dell'ente si estinguerebbe con il pagamento del debito fiscale, verrebbe meno anche la minaccia delle sanzioni interdittive che si possono evitare adottando i modelli o rendendoli idonei *ex post*: in buona sostanza, si tiene ferma la responsabilità proprio per indurre l'ente ad organizzarsi nel senso della legalità al fine di evitare le sanzioni interdittive. Tuttavia, un ragionamento del genere non può che essere respinto, in quanto si finirebbe per imporre una sorta di "rieducazione" all'ente nonostante che lo Stato abbia soddisfatto la sua pretesa punitiva che in ambito tributario è soddisfatta attraverso la riscossione.

Insomma, se è vero che, a differenza di quanto accade per l'uomo, la personalità dell'ente consistente nell'organizzazione dell'organizzazione è nella sostanza conoscibile, potendosi attivare meccanismi premiali connessi ad una riorganizzazione nel senso della legalità, tuttavia ciò non può tradursi in un abuso che si avrebbe nel momento in cui lo Stato si ingerisce nella personalità dell'ente nonostante manchino le ragioni per punirlo. Insomma, un conto è ingerirsi nella personalità dell'ente quando vi sono le ragioni per punirlo; altro conto è ingerirsi nonostante che non vi siano le ragioni per punirlo.

Di più. La problematica si inserisce nel tema più generale della non punibilità nel sistema della responsabilità degli enti¹¹. E' indubbio che l'applicazione delle cause di estinzione all'ente dipende soprattutto dalla *ratio* di queste ultime. Così, ad esempio, poiché il giudizio di tenuità di cui all'art. 131-*bis* c.p. coinvolge non solo il fatto, ma anche l'autore, o si riforma tale disposizione eliminando il giudizio sull'autore (riforma più che auspicabile perché in fase procedimentale non dovrebbero essere ammissibili valutazioni di pericolosità), oppure l'art. 131-*bis* c.p. non è applicabile all'ente, a meno che non vi sia un intervento di riforma del legislatore che preveda espressamente che la particolare tenuità espliciti i suoi effetti anche in direzione dell'ente, salvo che quest'ultimo risulti, in relazione a quel tipo di violazione, autore non occasionale¹². Per quanto riguarda la messa alla prova, invece, essa potrebbe trovare applicazione all'ente soltanto nell'ipotesi in cui il legislatore prevedesse una messa alla prova ad hoc, interamente calibrata sull'ente¹³.

Ed eccoci al punto che a noi interessa. Per quanto riguarda le condotte riparatorie, ci pare difficile non estenderne l'applicazione all'ente soprattutto quando risultano essere addirittura «criminologicamente riferibili all'ente, e le correlative azioni riparatorie non possono che vedere l'ente protagonista, dipendendo la loro esecuzione,

¹¹ C. PIERGALLINI, *Premialità e non punibilità*, cit., p. 536 ss.

¹² C. PIERGALLINI, *Premialità e non punibilità*, cit., p. 543.

¹³ C. Piergallini, *Premialità e non punibilità*, cit., p. 548; G. FIDELBO – R.A. RUGGIERO, *Procedimento a carico degli enti e messa alla prova: un possibile itinerario*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2016, n. 4, p. 1 ss..

specie quando comportano un impegno di spesa, una deliberazione degli organi societari o di una funzione dirigenziale. La persona fisica, autrice dell'infrazione, non vanta il più delle volte, alcun potere in tal senso. In definitiva, l'illecito viene partorito dall'ente e l'ente stesso provvedere alla rimozione delle sue cause. L'impossibilità sancita dalla legge, di coinvolgere l'ente in tali vicende estintive appare, pertanto, ingiustificata»¹⁴.

Ebbene, queste affermazioni concernenti le condotte riparatorie relative ai reati ambientali possono essere compiute anche, e a maggior ragione, per i reati tributari e le corrispondenti condotte riparatorie: come la persona fisica è in un certo qual modo strumento per la realizzazione del reato tributario creando un profitto ad esclusivo vantaggio dell'ente, alla stessa stregua, per converso, finisce per essere strumento pure della riparazione, non soltanto perché è l'ente ad avere la possibilità economica di pagare il *quantum* dovuto, ma anche perché lo stesso profitto si è prodotto in capo all'ente.

Non solo. A causa della scissione tra persona fisica autore del reato tributario e contribuente-ente, quando il reato tributario è commesso ad esclusivo vantaggio dell'ente, il pagamento del dovuto da parte della persona fisica costituisce anche una denuncia per l'ente. Ebbene, se così stanno le cose, «il risultato appare pressoché ineluttabile: la persona fisica potrebbe avere interesse a pagare per lucrare la non punibilità, ma non avere le risorse per provvedervi; l'ente al contrario, potrebbe avere la possibilità economica di pagare il quantum dovuto, ma mancare dell'interesse a procedere all'autodenuncia esponendosi altrimenti al rischio di una sanzione pecuniaria elevata e ad una misura interdittiva»¹⁵.

Con un ulteriore esito irrazionale-disfunzionale: da un lato, proprio la riforma del 2019 ha esteso nei confronti della persona fisica il perimetro della causa di non punibilità prevista dall'art. 13 anche alle condotte fraudolente, ma, dall'altro lato, è ben possibile che la causa di non punibilità finisca per essere inoperante anche per la stessa persona fisica, visto che la persona fisica non ha i mezzi per pagare e l'ente non ha interesse a pagare per autodenunciarsi andando poi incontro alla responsabilità.

Infine, nell'ipotesi in cui l'ente saldi il debito con conseguente estinzione del reato per la persona fisica, esso continua a rispondere, venendosi così a determinare, guardando le cose dalla prospettiva riscossiva, una sorta di *bis in idem*, visto che lo Stato riscuote dall'ente nella sostanza due volte, sia attraverso la confisca sia con la pena pecuniaria. Potendosi affermare che la disciplina sia caratterizzata nel complesso da una sproporzione intrinseca simile a quella che ha portato la Corte costituzionale, con la sentenza n. 112/2019, a dichiarare illegittima la confisca punitiva prevista dall'art. 187-sexies d.lgs. n. 58/1998.

¹⁴ C. PIERGALLINI, *Premialità e non punibilità*, cit., p. 546.

¹⁵ A. INGRASSIA, *Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata)*, cit., p. 10 (del dattiloscritto).

7. Tre notazioni finali in prospettiva.

Per quanto riguarda i reati tributari, ribadito che lo scopo riscossivo deve contraddistinguere anche la responsabilità degli enti, il modo per far penetrare la legalità nell'ente non sembra essere quello delineato dal sistema 231 ma quello basato sull'adempimento collaborativo *ex ante* previsto dal d.lgs. n. 128/2015, il quale svolge anche una funzione fondamentale in termini di certezza.

Per quanto riguarda le condotte riparatorie, occorre potenziare soprattutto le condotte riparatorie che definirei pubblicistiche, quelle condotte riparatorie cioè che vanno a riparare danni aventi carattere pubblicistico, come avviene per i reati ambientali e i reati tributari.

Per quanto riguarda il sistema 231, sembrano maturi i tempi per un suo ripensamento. Anzitutto, con riferimento alla finalità, risultando poco chiaro se essa si muova in una prospettiva reattiva, volta a punire l'ente per quello che ha fatto oppure in una prospettiva premiale, dove il reato è l'"occasione" per indurre l'ente a conformare la propria organizzazione alla legalità. Fino a che non si scioglierà questo dilemma, permarranno enormi problemi, sia di tipo dogmatico (come si configura il reato dell'ente), ma soprattutto di tipo pratico, in ordine alla funzione dei modelli organizzativi e alla valutazione della loro idoneità.

In secondo luogo, è indispensabile intervenire al più presto sull'art. 8 d.lgs. n. 231/2001 per creare un raccordo tra la non punibilità della persona fisica e la non punibilità/punibilità dell'ente. Anche perché se è vero che v'è la tendenza a potenziare la non punibilità per il diritto penale umano¹⁶ (così, ad esempio, il recente disegno di legge in tema di riforma del processo prevede una delega per disciplinare un'ulteriore causa di estinzione del reato generalizzata nell'ipotesi di adempimento ad obblighi prescrittivi), è altrettanto vero che risulta disfunzionale una generale non operatività rispetto all'ente delle cause di estinzione della responsabilità della persona fisica.

¹⁶ F. PALAZZO, [La non-punibilità: una buona carta da giocare oculatamente](#), in questa *Rivista*, 19 novembre 2019.