

SP

SISTEMA
PENALE

FASCICOLO

3/2025

COMITATO EDITORIALE Giuseppe Amarelli, Roberto Bartoli, Hervé 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 Masera, Anna Maria Maugeri, Melissa Miedico, Vincenzo Mongillo, Francesco Mucciarelli, Claudia Pecorella, Marco Pelissero, Lucia Riscato, Marco Scoletta, Carlo Sotis, Costantino Visconti.

COMITATO SCIENTIFICO (REVISORI) Andrea Abbagnano Trione, Alberto Alessandri, Silvia Allegrezza, Chiara Amalfitano, Enrico Mario Ambrosetti, Ennio Amodio, Gastone Andreazza, Ercole Aprile, Giuliano Balbi, Marta Bargis, Enrico Basile, Fabio Basile, Alessandra Bassi, Teresa Bene, Carlo Benussi, Alessandro Bernardi, Marta Bertolino, Francesca Biondi, Rocco Blaiotta, Manfredi Bontempelli, Carlo Bonzano, Matilde Brancaccio, Carlo Bray, Renato Bricchetti, David Brunelli, Carlo Brusco, Silvia Buzzelli, Alberto Cadoppi, Lucio Camaldo, Gaia Caneschi, Stefano Canestrari, Giovanni Canzio, Francesco Caprioli, Matteo Caputo, Fabio Salvatore Cassibba, Donato Castronuovo, Elena Maria Catalano, Mauro Catenacci, Antonio Cavaliere, Francesco Centonze, Federico Consulich, Carlotta Conti, Stefano Corbetta, Roberto Cornelli, Fabrizio D'Arcangelo, Marcello Daniele, Gaetano De Amicis, Cristina De Maglie, Alberto De Vita, Jacopo Della Torre, Ombretta Di Giovine, Gabriella Di Paolo, Giandomenico Dodaro, Massimo Donini, Salvatore Dovere, Tomaso Emilio Epidendio, Luciano Eusebi, Riccardo Ferrante, Giovanni Fiandaca, Giorgio Fidelbo, Stefano Finocchiaro, Carlo Fiorio, Roberto Flor, Luigi Foffani, Désirée Fondaroli, Gabriele Fornasari, Gabrio Forti, Piero Gaeta, Alessandra Galluccio, Marco Gambardella, Alberto Gargani, Loredana Garlati, Giovanni Grasso, Giulio Illuminati, Gaetano Insolera, Roberto E. Kistoris, Giorgio Lattanzi, Sergio Lorusso, Ernesto Lupo, Raffaello Magi, Vincenzo Maiello, Adelmo Manna, Grazia Mannozi, Marco Mantovani, Luca Marafioti, Enrico Marzaduri, Maria Novella Masullo, Oliviero Mazza, Francesco Mazzacuva, 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, Lorenzo Picotti, Carlo Piergallini, Paolo Pisa, Luca Pistorelli, Daniele Piva, Oreste Pollicino, Domenico Pulitanò, Serena Quattrocchio, Tommaso Rafaraci, Paolo Renon, Maurizio Romanelli, Bartolomeo Romano, 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, Nicola Triggiani, Andrea Francesco Tripodi, Giulio Ubertis, Maria Chiara Ubiali, Antonio Vallini, Gianluca Varraso, Vito Velluzzi, Paolo Veneziani, Francesco Viganò, Daniela Vigoni, Francesco Zaccà, Stefano Zirulia.

REDAZIONE Francesco Lazzeri, Giulia Mentasti (coordinatori), Dario Albanese, Enrico Andolfatto, Silvia Bernardi, Patrizia Brambilla, Pietro Chiaraviglio, Beatrice Fragasso, Elisa Grisonich, Alessandro Malacarne, Cecilia Pagella, Emmanuele Penco, Gabriele Pontepino, Sara Prandi, Tommaso Trinchera.

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). La 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*), 1/2023, p. 5 ss.

I RIFLESSI DEL C.D. DECRETO FISCALE SULLA PUNIZIONE A CARICO DELL'ENTE

Fra ipotesi di non punibilità e strumenti di integrazione dei “binari” punitivi

di Giovanni Grasso

Pur non interessandosi direttamente della responsabilità degli enti, la recente riforma del sistema sanzionatorio tributario, per un verso, ripropone alcune costanti criticità e, per un altro, tenta di offrire nuove soluzioni dinanzi a questioni annose. Per quanto riguarda il primo aspetto, l'intento di valorizzare la particolare tenuità del fatto nei reati tributari fa rimanere attuale il problema della non comunicabilità alle società delle ipotesi di non punibilità. In merito al secondo profilo, invece, la nuova introduzione di uno strumento di integrazione fra i binari punitivi mira a superare i dubbi di compatibilità del sistema sanzionatorio con il ne bis in idem europeo. Tuttavia, l'ampiezza di quest'ultima previsione solleva diversi quesiti in ordine alla sua portata applicativa, nel dialogo fra sistemi, quello strettamente amministrativo e quello penal-collettivo, che presentano caratteri eterogenei.

SOMMARIO: 1. Introduzione. L'attuazione della c.d. delega fiscale sulla revisione del sistema sanzionatorio. – 2. Un nodo irrisolto: le vicende asimmetriche della punibilità tra persona fisica ed ente responsabile. – 3. Il *ne bis in idem* e il “doppio binario” sanzionatorio e procedimentale secondo la giurisprudenza europea: un quadro di sintesi. – 4. Le modifiche del “decreto fiscale” inerenti al coordinamento procedimentale. – 5. La fisionomia del “doppio binario” punitivo a carico degli enti prima della riforma. – 6. Il problema dell'*idem factum* fra imputazione oggettiva dell'illecito amministrativo e collocazione della colpa d'organizzazione nella teoria dell'illecito para-penale dell'ente. – 7. Analisi del nuovo art. 21-ter d.lgs. 74/2000: “nuove” soluzioni, nuovi problemi? – 7.1. Oggetto della compensazione: riguarda la sola sanzione pecuniaria o può riferirsi anche alle sanzioni interdittive? – 7.2 Il *quomodo* della compensazione delle sanzioni pecuniarie alla luce della commisurazione bifasica di cui all'art. 11 d.lgs. 231/2001. – 7.3. Il dichiarato teleologismo riduttivo e la commisurazione extraeditale. I limiti della riduzione: è possibile disapplicare la sanzione? – 7.4. L'individuazione della “parte eccedente”. – 8. Riflessioni autonome sugli enti di piccole dimensioni. – 9. Conclusioni.

1. Introduzione. L'attuazione della c.d. delega fiscale sulla revisione del sistema sanzionatorio.

In un contesto di revisione complessiva del sistema tributario, con il d.lgs. 14 giugno 2024, n. 87 il legislatore ha dato attuazione a quella parte della delega contenuta nella l. 9 agosto 2023, n. 111 che riguardava la disciplina sanzionatoria, amministrativa

e penale¹. Tra gli altri profili, la riforma ha inteso conferire rilievo ad alcune fattispecie di non punibilità e ha ridisegnato alcuni aspetti dei rapporti fra procedimento amministrativo e procedimento penale, nell'ottica di rendere il quadro normativo maggiormente in linea con i principi europei².

Dopo l'introduzione nel 2019 dell'art. 25-*quinqüiesdecies* d.lgs. 231/2001 – che ha ampliato il novero dei reati presupposto della responsabilità dell'ente attraendovi alcuni dei reati tributari previsti dal d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74³, colmando così una lacuna normativa fronteggiata fino a quel momento attraverso strumenti alternativi⁴ – si perviene così a un nuovo intervento di riforma dell'apparato sanzionatorio fiscale, benché questa volta secondo un disegno di revisione maggiormente organico. Pur in assenza di un criterio specifico nella legge delega che riguardasse gli enti⁵, le modifiche legislative del 2024 pongono alcuni interrogativi circa i riflessi sul loro trattamento punitivo. In particolare, in alcuni casi si ripropongono dubbi interpretativi analoghi a quelli del passato recente, come nel caso delle ipotesi di non punibilità; in altri il decreto ha affrontato direttamente i problemi già sollevati dalla dottrina, ma rimanendo diverse questioni da sciogliere in vista della sua futura applicazione.

¹ Per un primo commento concernente lo schema di decreto, si v. F. DI VIZIO, [L'irrefrenabile funzionalizzazione riscossiva del moderno diritto penale tributario](#), in *questa Rivista*, 19 aprile 2024, p. 1 ss. Sul d.lgs. 87/2024 in seguito alla sua pubblicazione, invece, si v. i rilievi di T. SABBATINI, *La riforma dei reati tributari: appunti sul D.lgs. 87/2024*, in *Giurisprudenza Penale Web*, 9/2024, p. 1 ss.

² Per un primo commento sulla legge delega 111/2023, si v. P. VENEZIANI, [La legge delega per la riforma fiscale: una prima lettura dei profili penalistici](#), in *questa Rivista*, 9/2023, p. 23 ss. Peraltro, sempre in attuazione della legge delega, il Consiglio dei Ministri ha poi approvato nella seduta n. 89 del 22 luglio 2024, in sede di esame preliminare, un nuovo Testo unico degli illeciti e delle sanzioni fiscali, amministrative e penali.

³ Intervento a cui ha dato impulso la normativa sovranazionale, alla luce della direttiva UE/2017/1371 (c.d. PIF). Fino a quel momento, la dottrina aveva suggerito l'opportunità di estendere la responsabilità degli enti anche ai reati tributari, trattandosi di un rischio tipico dell'attività d'impresa. Sul punto, si v. E. BASILE, [Breve note sulla nuova direttiva PIF](#), in *Dir. pen. cont.*, 12/2017, p. 72; P. IELO, *Reati tributari e responsabilità degli enti*, in *Resp. Amm. Soc. Enti*, 3/2007, p. 7 ss. In senso contrario, si v. 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.*, 1/2017, p. 7 ss.; I. CARACCIOLI, *Reati tributari e responsabilità degli enti*, in *Resp. amm. soc. enti*, 1/2007, p. 155. Per una sintesi del dibattito, si v. 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 *Giurisprudenza penale web*, 12/2019, p. 12 ss.

⁴ Come la contestazione dei reati di false comunicazioni sociali, associazione per delinquere e autoriciclaggio⁴ e la confisca del profitto conseguito dall'ente in conseguenza proprio della commissione di reati tributari a proprio vantaggio: in questi termini, Cass., Sez. Un., 30 gennaio 2014, n. 10561, *Gubert*. Invero, la giurisprudenza si è espressa poi nel senso di negare la possibilità di contestare fattispecie "strumentali", quale quella di associazione per delinquere, in via totalmente autonoma e priva di una connessione con delitti-scopo già contemplati tra i reati presupposto della responsabilità dell'ente: si v. Cass., sez. VI, 20 dicembre 2013, n. 3635. Tuttavia, in seguito e con riferimento al sequestro preventivo in materia di reati tributari, la giurisprudenza successiva ha affermato l'autonomia del profitto del delitto associativo rispetto a quello dei delitti-scopo, in quanto coincidente con il risultato complessivo di quello ricavato da questi ultimi: si v. Cass., sez. III, 14 ottobre 2015, n. 46162; conf. Cass., sez. VI, 17 aprile 2018, n. 38243. In senso analogo, per l'affermazione della responsabilità dell'ente e per la correttezza dell'applicazione della confisca, si v. Cass., sez. III, 4 marzo 2020, n. 8785.

⁵ Lo ha rimarcato P. VENEZIANI, *op. cit.*, p. 31 ss.

2. Un nodo irrisolto: le vicende asimmetriche della punibilità tra persona fisica ed ente responsabile.

Nell'attuazione della delega fiscale, fra le norme innestate dal d.lgs. 87/2024 nel d.lgs. 74/2000, viene in rilievo l'art. 13, comma 3-ter, che introduce degli indici per valutare la particolare tenuità del fatto di cui all'art. 131-bis c.p.⁶: a) l'entità dello scostamento dell'imposta evasa rispetto al valore soglia stabilito ai fini della punibilità; b) salvo quanto previsto al comma 1 – che si occupa della non punibilità susseguente che discende dal pagamento processualmente tempestivo del debito tributario – l'avvenuto adempimento integrale dell'obbligo di pagamento secondo il piano di rateizzazione concordato con l'amministrazione finanziaria; c) l'entità del debito tributario residuo, quando sia in fase di estinzione mediante rateizzazione; d) la situazione di crisi ai sensi dell'articolo 2, comma 1, lettera a), del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14⁷.

L'introduzione di una previsione specifica inerente alla non punibilità per particolare tenuità del fatto ripropone il tema dell'asimmetria delle conseguenze punitive fra persona fisica e persona giuridica, tematica già stata discussa in dottrina dopo l'innesto del 2019, sia pure in relazione al pagamento del debito tributario (art. 13 d.lgs. 74/2000). Difatti, la mancanza di una previsione *ad hoc* sulla responsabilità degli enti, a giudizio dei primi commentatori, ha generato una disparità di trattamento tra la persona fisica e la persona giuridica, poiché soltanto la prima si sarebbe giovata della non punibilità, alla luce della previsione dell'art. 8 d.lgs. n. 231/2001, nonostante sovente sia l'ente a corrispondere il debito per conto della persona fisica⁸. Tale disparità, inoltre, è stata ritenuta irragionevole, tenuto conto della medesimezza della *ratio* riscossiva che innerva il sistema punitivo tributario e che verrebbe soddisfatta di fronte all'adempimento dell'ente⁹.

Più in generale, il legislatore non ha dettato una disposizione specifica sulla comunicabilità agli enti degli effetti delle cause di non punibilità, poiché si è limitato a prevedere l'inesistibilità dell'estinzione del reato nel quadro del riconoscimento dell'autonomia delle due responsabilità (art. 8). Previsione che, tuttavia, è stata interpretata dalla giurisprudenza in maniera estesa, comprensiva delle cause di non

⁶ Per un commento a una pronuncia antecedente alla modifica del 2022 dell'art. 131-bis, in relazione alla rilevanza condotta susseguente, con particolare riferimento ai reati tributari, si v. L. VALOTTI, [L'art. 131 bis c.p. e i reati tributari: presupposti applicativi e novità dopo la riforma Cartabia](#), in *questa Rivista*, 24 febbraio 2023.

⁷ Per una critica dello "stato di crisi qualificata" del debito, come indice della particolare tenuità del fatto, specialmente alla luce della duplice rilevanza del criterio, si v. F. DI VIZIO, *op. cit.*, p. 45.

⁸ Con conseguente dissuasione dall'autodenuncia: in questi termini, R. BARTOLI, [Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza](#), in *questa Rivista*, 3/2020, p. 225-226.

⁹ *Ibidem*; per questo l'Autore suggerisce, innanzitutto, una revisione dell'art. 8 cit.

punibilità in senso stretto¹⁰. Al contempo, non sono state né replicate né adattate le ipotesi di non punibilità dettate per le persone fisiche.

In linea di principio, in un sistema fortemente innervato da scopi di prevenzione speciale, premialità e rieducazione vanno di pari passo: gli istituti premiali si giustificano nei confronti dell'ente se viene restaurata e implementata la propria capacità di prevenzione dei reati¹¹. Sulla scorta di tali considerazioni, taluni giustificano la mancata estensione in via automatica all'ente di alcune ipotesi di non punibilità della persona fisica, poiché la valutazione incentrata sull'autore del 'fatto di connessione' nulla dice sulla posizione dell'ente rispetto all'illecito¹².

Al contempo, non va trascurato che, sul piano della valutazione ordinamentale circa la meritevolezza di pena, resta ingiustificato il ricorso alla stessa allorquando tale giudizio, spostato sull'ente, riveli la ripetizione per quest'ultimo delle ragioni che hanno condotto alla rinuncia alla sanzione per la persona fisica. In altri termini, nessun automatismo, ma occorre comunque muovere verso un'integrazione fra i presupposti normativi al fine di condurre tali vicende verso una condizione di simmetria.

Dunque, alla luce del principio di *extrema ratio*, si ritiene priva di giustificazione l'assenza *tout court* di una causa di esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto, corrispondente a quella prevista dall'art. 131-bis c.p. L'istanza di 'autoriduzione' delle risposte punitive riguarda l'intero ordinamento; al contrario, tale obiettivo verrebbe raggiunto solo parzialmente, con conseguente incompiutezza del sistema, se venissero trascurati gli enti collettivi¹³.

¹⁰ Cass., sez. III, 10 luglio 2019, n. 1420; Cass., sez. III, 23 gennaio 2019, n. 11518; Cass., sez. III, 28 febbraio 2018, n. 9072; Cass., sez. III, 17 novembre 2017, n. 90702. Per i commenti a tale orientamento, senza pretesa di esaustività, si v. G. AMARELLI, *La particolare tenuità del fatto nel sistema della non punibilità*, in *disCrimen*, 14 dicembre 2018, p. 10 ss.; A. BERNASCONI, *Non punibilità per particolare tenuità del fatto e autonomia delle responsabilità dell'ente*, in *Proc. pen. giust.*, 4/2018, p. 579 ss.; P. CIRILLO, [L'estensione della particolare tenuità del fatto agli enti al vaglio della Cassazione](#), in *Dir. pen. cont.*, 5/2018, p. 157 ss.; F. FURIA, [La Cassazione ribadisce che l'art. 131-bis c.p. non esclude la responsabilità da reato degli enti](#), in *questa Rivista*, 15 gennaio 2020; S. LARIZZA, *Particolare tenuità del fatto e responsabilità degli enti da reato*, in *Giur. it.*, 2018, p. 1999 ss.; L. LALTILIA, *L'inapplicabilità all'ente della particolare tenuità del fatto riconosciuta in capo all'autore (persona fisica) del reato*, in *Arch. pen.*, 1/2020; E. PIRGU, [Per la Cassazione la particolare tenuità del fatto di reato \(presupposto\) non esclude la responsabilità dell'ente ex d.lgs. 231/2001](#), in *Dir. pen. cont.*, 5/2018, p. 187.

¹¹ A.M. MAUGERI, *La funzione rieducativa della sanzione nel sistema della responsabilità amministrativa da reato degli enti ex d.lgs. 231/2001*, Giappichelli, 2022, *passim*; A. FIORELLA – M. MASUCCI, *Logica, criticità e riforme del sistema punitivo*, cit., p. 521.

¹² F. D'ARCANDELO, *Il principio di autonomia della responsabilità dell'ente*, in D. PIVA (a cura di), *La responsabilità degli enti ex d.lgs. n. 231/2001 tra diritto e processo*, Giappichelli, 2020, p. 324; V. MAIELLO, *Premialità e non punibilità nel sistema della responsabilità da reato dell'ente*, in D. PIVA (a cura di), *La responsabilità degli enti*, cit., p. 632 ss., p. 653. Anzi, in dottrina si è efficacemente osservato che potrebbe sussistere un rapporto di proporzionalità inversa tra gravità della carenza strutturale e tenuità del reato; la particolare tenuità del fatto di connessione potrebbe dipendere proprio dalla sua integrazione in un contesto ad elevata disorganizzazione: in questi termini, V. MONGILLO, *La responsabilità penale tra individuo ed ente collettivo*, Torino, 2017, p. 470 ss.

¹³ N. SELVAGGI, *Tre temi sulla «riforma» della responsabilità da reato dell'ente*, in R. BORSARI (a cura di), *Responsabilità da reato degli enti. Un consuntivo critico*, Padova University Press, 2016, p. 47 ss.

In definitiva, dovrebbero aprirsi degli spazi per una valutazione calibrata anche sulle peculiarità strutturali dell'illecito dell'ente. Detto altrimenti, alla particolare tenuità del reato dovrebbe affiancarsi il compimento di un'ulteriore valutazione, come quella inerente alla occasionalità del fatto, anche per la persona giuridica, integrata dal giudizio sulle proprie carenze organizzative, valorizzando i gradi della colpa dell'ente ed escludendo la punibilità nei casi in cui tali difetti siano risultati di lieve entità¹⁴.

3. Il *ne bis in idem* e il "doppio binario" sanzionatorio e procedimentale secondo la giurisprudenza europea: un quadro di sintesi.

Come anticipato, le altre modifiche di interesse per le persone giuridiche hanno investito il tema dei rapporti fra divieto di *bis in idem* e "doppio binario" sanzionatorio e procedimentale. Giova rammentare che, partendo dai c.d. criteri *Engel*¹⁵ e in virtù dell'adesione a una nozione storico-naturalistica di *idem factum*¹⁶, in merito la giurisprudenza europea ha oscillato fra le due dimensioni del divieto, quella sostanziale e quella processuale¹⁷. L'ultimo approccio, nel tentativo di bilanciare fra diverse istanze in gioco, è stato quello 'flessibilizzante' espresso dalla Grande Camera in *A e B c. Norvegia* (25 novembre 2016): quello della ricerca di una «*sufficiently close connection in substance and time*»¹⁸.

¹⁴ Per tale proposta, si v. A. SAVARINO, *I modelli organizzativo-gestionali tra autonormazione e meccanismi premiali*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 1-2/2021, p. 331 ss.; nel senso che l'adeguatezza del sistema di *compliance* dovrebbe assumere un ruolo centrale nel giudizio sulla tenuità del fatto dell'ente, anche M. COLACURCI, *L'illecito "riparato" dell'ente. Uno studio sulle funzioni della compliance penalistica nel d.lgs. 231/2001*, Giappichelli, 2022, p. 370. Altrimenti, la *ratio* preventiva verrebbe mortificata con riferimento a tutti quei reati astrattamente riconducibili all'alveo della causa di non punibilità: G. VARRASO, *Autonomia del sistema sanzionatorio a carico dell'ente nel d.lgs. 231/2001 e non punibilità dell'imputato di reato*, in *Resp. amm. soc. enti*, 2020, p. 24. Per la preoccupazione circa le elusioni del sistema produttivo che potrebbero scaturire attraverso la frammentazione della realtà produttiva, si rinvia a N. SELVAGGI, *op. cit.*, p. 47.

¹⁵ Corte EDU, 8 giugno 1976, *Engel e altri c. Paesi Bassi*.

¹⁶ Corte EDU, 10 febbraio 2009, *Sergey Zolotukhin c. Russia*; per la giurisprudenza costituzionale v. Corte cost., 21 luglio 2016, n. 200.

¹⁷ Per una ricostruzione dei rapporti fra le due diverse fisionomie del divieto, si v. M. BONTEMPELLI, *Il doppio binario sanzionatorio in materia tributaria e le garanzie europee (fra ne bis in idem processuale e ne bis in idem sostanziale)*, in *Arch. Pen.*, 1/2015, p. 1 ss.

¹⁸ Ove si fa richiamo a un criterio già emerso in altre pronunce, in tema di guida senza patente. Tuttavia, la Corte non ne aveva mai specificato i contenuti: Corte EDU, *R.T. c. Svizzera*, 30 maggio 2000; Corte EDU, *Nilsson c. Svezia*, 13 dicembre 2005; Corte EDU, *Maszni c. Romania*, 21 settembre 2006; Corte EDU, *Boman c. Finlandia*, 17 febbraio 2015; Corte EDU, *Rivard c. Svizzera*, 4 ottobre 2016. Dapprima ne era stata affermata nettamente, invece, la portata preclusiva in termini processuali, nella nota vicenda *Grande Stevens c. Italia* (4 marzo 2014), con conseguente illegittimità dell'apertura di un secondo procedimento per chi fosse stato già sanzionato in altra sede. Intervenuta in relazione agli illeciti di manipolazione di mercato da parte del t.u.f. In seguito, la giurisprudenza europea ha ribadito questa lettura in materia tributaria: Corte EDU, 20 maggio 2014, *Nykänen c. Finlandia*. Invero, in tale pronuncia emerge per la prima volta anche uno dei criteri a cui farà richiamo la giurisprudenza successiva: il rapporto fra i due diversi procedimenti. Il principio di *Grande Stevens* è stato applicato anche da Corte EDU, 27 novembre 2014, *Lucky Dev c. Svezia*.

Il criterio di *A e B c. Norvegia*, invece, è stato poi ribadito da numerose pronunce. Senza pretesa di esaustività,

La Corte ha elencato una serie di fattori da tenere in considerazione per valutarne la sussistenza: 1) i procedimenti previsti devono avere scopi complementari e riguardare differenti profili della medesima condotta antisociale; 2) la duplicazione deve essere una conseguenza prevedibile della condotta; 3) essi devono procedere in modo tale da evitare, per quanto possibile, ogni duplicazione nella valutazione e raccolta delle prove, attraverso un'adeguata interazione tra le Autorità e in modo da far sì che l'accertamento dei fatti realizzato in uno dei procedimenti sia utilizzato nell'altro; 4) la sanzione irrogata per prima deve essere tenuta in considerazione nell'altro procedimento, in modo tale da rispettare, nel complesso, la proporzionalità delle pene inflitte; 5) la connessione cronologica tra i procedimenti, che tuttavia non implica la conduzione perfettamente parallela degli stessi, ma che preclude che il secondo procedimento possa pendere in maniera indefinita come una "spada di Damocle" sul soggetto già sanzionato. Per queste ragioni la Corte apre a due procedimenti consecutivi, purché non si profilino incertezze sulla situazione dei soggetti coinvolti.

L'orientamento della Grande Camera è stato oggetto di adesione solo parziale¹⁹, almeno in un primo momento, da parte della CGUE, nell'interpretazione, *ex art.* 267 TFUE, dell'art. 50 CDFUE²⁰. Difatti, nella sentenza della Grande sezione del 20 marzo 2018, e in particolare nel caso *Menci*, vi è un implicito allineamento alla giurisprudenza di Strasburgo in tema di coordinamento procedimentale²¹ e di congruità del sistema del doppio binario con l'art. 50 CDFUE²², pur mancando ogni riferimento alla connessione temporale²³.

nel senso della violazione del divieto si v.: Corte EDU, 18 maggio 2017, *Jóhannesson e a. c. Islanda*; Corte EDU, 16 aprile 2019, *Bjarni Ármannsson c. Islanda*; Corte EDU, 6 giugno 2019, *Nodet c. Francia*; Corte EDU, 16 giugno 2022, *Golundris e Vardinogianni c. Grecia*; con una precisazione sul concetto di "decisione definitiva", Corte EDU, Grande Camera, *Mihalache c. Romania*, 8 luglio 2019; Corte EDU, 21 luglio 2020, *Velkov c. Bulgaria*; per il carattere assorbente dell'insussistenza della connessione sostanziale, si v. Corte EDU, 6 aprile 2021, *Tsonyo Tsonov c. Bulgaria*; Corte EDU, 31 agosto 2021, *Milošević c. Croazia*. Nel senso della esclusione della trasgressione si v.: Corte EDU, 29 settembre 2020, *Faller e Steinmetz c. Francia*; Corte EDU, 8 ottobre 2020, *Bajčić c. Croazia*; Corte EDU, 30 novembre 2021, *Galović c. Croazia*.

¹⁹ Si cfr. A. TRIPODI, *Ne bis in idem europeo e doppi binari punitivi*, cit., p. 170 ss. Per la distinzione tra *ne bis in idem* come regola – così declinato in sede convenzionale – e come principio – così in sede unionale – si v. N. RECCHIA, *Note minime sulle tre recenti sentenze della Corte di giustizia dell'Unione europea in tema di ne bis in idem*, in *Eurojus.it*, 22 marzo 2018.

²⁰ CGUE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, cause riunite C-524/15, *Menci*, C-537/16, *Garlsson Real Estate SA e a.*, e C-596/16, *Di Puma e Zecca*.

²¹ Osserva che tale criterio è valutato soltanto in termini astratti N. RECCHIA, *op. cit.*

²² Si v. CGUE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, *Menci*, C-524/15, § 54-57. Si cfr. anche le osservazioni sulla peculiarità del bilanciamento operato dalla Corte fra l'interesse al mantenimento del cumulo e il diritto al *ne bis in idem*, anche con riguardo al rilievo della proporzionalità, formulate da A. TRIPODI, *Ne bis in idem europeo e doppi binari punitivi*, cit., p. 165.

²³ Ciò che renderebbe più elevato lo standard di tutela convenzionale: si cfr. A. TRIPODI, *ult. op. cit.*, p. 176. Prospettiva recentemente ribadita con riguardo al "doppio binario" francese in materia tributaria, là dove si è affermata la legittimità del cumulo sempre che sia garantita la proporzionalità complessiva della risposta sanzionatoria rispetto alla gravità del fatto. CGUE, 5 maggio 2022, C-570/20. Questa enfasi sulla proporzionalità della risposta complessiva avvicina questo approccio alle applicazioni giurisprudenziali interne successive ad *A e B c. Norvegia*, sulle quali, tuttavia, non è possibile soffermarsi in questa sede.

In tempi più vicini, invece, la CGUE ha richiesto anche l'indagine sulla relazione cronologica fra i procedimenti, palesando così un possibile ulteriore avvicinamento fra Lussemburgo e Strasburgo²⁴.

4. Le modifiche del “decreto fiscale” inerenti al coordinamento procedimentale.

Nel tentativo di definire meglio la comunicazione tra il procedimento tributario e quello penale, viene in rilievo, in primo luogo, l'art. 13-*bis*, che, temperando il rigore del principio di autonomia dei due procedimenti (“principio del doppio binario”, per l'appunto), dispone la sospensione del procedimento penale se il debito è in fase di estinzione mediante rateizzazione. In questo caso, l'interesse alla riscossione del debito, temperato con le esigenze del debitore riconosciute dall'Amministrazione finanziaria, prevale su quello alla conduzione separata dei due procedimenti.

In secondo luogo, viene modificato l'art. 21, rispetto al quale occorre interrogarsi sui riflessi nei confronti degli enti del nuovo regime di coordinamento fra i “binari”.

La nuova disciplina normativa, infatti, rende applicabile anche agli enti quella parte della regolamentazione dei profili procedurali del d.lgs. 74/2000 da cui prima erano esclusi. Si tratta della previsione – strumentale alla realizzazione del coordinamento fra le diverse autorità – della sospensione della eseguibilità della sanzione amministrativa nell'attesa della definizione del procedimento penale di cui all'art. 21 d.lgs. n. 74 del 2000. Da tale ipotesi venivano eccettuati gli enti, alla luce della esclusione dei soggetti diversi da quelli di cui all'art. 19, comma 2 – formula peraltro ancora conservata dopo la riforma – mentre il d.lgs. 87/2024 ha introdotto un nuovo comma 2-*bis*, che stabilisce che «La disciplina del comma 2 si applica anche se la sanzione amministrativa pecuniaria è riferita a un ente o società quando nei confronti di questi può essere disposta la sanzione amministrativa dipendente dal reato ai sensi dell'articolo 25-*quinquiesdecies* del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231». Innovazione che, tuttavia, solleva alcuni dubbi interpretativi in ordine al riferimento alla potenziale applicazione della sanzione “231”: se, in particolare, essa debba essere intesa con riguardo alla astratta sussistenza del reato presupposto – il che vale in ogni caso, stante la coincidenza tra i *facta* – ovvero se sia richiesto il compimento di un atto formale del procedimento penale, quale l'iscrizione nel registro delle notizie di reato o ancora l'esercizio dell'azione penale²⁵.

²⁴ CGUE, 14 settembre 2023, causa C-27/22, intervenuta in materia di pratiche commerciali scorrette.

²⁵ Dubbi sollevati da A. INGRASSIA, *La revisione dei rapporti tra pretesa tributaria e giudizio penale. Verso nuove forme di pregiudiziale tributaria e penale? Everything Everywhere All At Once*, Relazione al Convegno di studi “La riforma fiscale e il sistema sanzionatorio futuro: aspetti di rilievo tributario e penalistico”, Centro di Diritto Penale Tributario (CDPT) Milano, 9 aprile 2024. La relazione è disponibile su Youtube al seguente link: <https://www.youtube.com/watch?v=2vjvpX2n17M>, 2:22:15 ss. Per le osservazioni alle quali si è appena fatto richiamo, si v. 2:44:40 ss. Inoltre, dato che la sospensione dialoga con il principio di specialità di cui all'art. 19, per l'A. la nuova disposizione risulta «incerta nel suo funzionamento» e «nella migliore delle ipotesi inutile; nella peggiore dannosa».

Al di là del meccanismo sospensivo, resta ferma la disciplina dettata sull'interazione fra le autorità procedenti. Circa la compatibilità con il quadro europeo, può essere bastevole il richiamo a quanto osservato dalla giurisprudenza costituzionale, che si è espressa nel senso della idoneità del sistema a raggiungere tale scopo grazie agli strumenti messi a disposizione già prima della riforma del 2024²⁶.

Nello specifico, la contestualità dell'avvio dei procedimenti è garantita dagli obblighi di comunicazione reciproci degli illeciti tributari da parte della Guardia di Finanza all'autorità giudiziaria (art. 331 c.p.p. e art. 36 d.P.R. n. 600 del 1973), nonché in capo a quest'ultima nei confronti dell'Agenzia delle entrate (art. 14, comma 4 l. 24 dicembre 1993, n. 537). A ciò si aggiunge la comunicabilità del materiale istruttorio raccolto nei diversi procedimenti, anche in tal caso in maniera reciproca, in base agli artt. 63, comma 1, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, 33, comma 3, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 d.P.R. n. 600 del 1973 e 220 delle Norme di attuazione, di coordinamento e transitorie del codice di procedura penale, con utilizzabilità del materiale in sede penale ai sensi degli artt. 234 o 238-bis c.p.p.²⁷.

L'apparato di strumenti volti ad assicurare una compiuta integrazione procedimentale è stato ulteriormente rafforzato proprio dal recente d.lgs. 87/2024. Innanzitutto, ciò è avvenuto attraverso l'esplicitazione dell'interazione fra il Pubblico Ministero e la Direzione provinciale dell'Agenzia delle entrate in occasione dell'instaurazione del processo penale: una volta esercitata l'azione penale, di ciò il primo deve dare comunicazione alla seconda, specificando l'imputazione (art. 129, comma 3-*quater* disp. att. c.p.p.). Dal canto proprio, l'Agenzia delle entrate «risponde senza ritardo trasmettendo, anche al competente Comando della Guardia di Finanza, l'attestazione relativo allo stato di definizione della violazione tributaria» (artt. 32 d.P.R. 600/1973 e 51 d.P.R. 633/1972).

Inoltre, viene riconosciuto espressamente che le sentenze irrevocabili adottate nel processo tributario e gli atti di accertamento definitivi, anche qualora si tratti di accertamento con adesione, possono essere acquisiti e utilizzati dall'autorità giudiziaria come prova del fatto nel processo penale (art. 20, comma 1-*bis* d.lgs. 74/2000)²⁸.

Per converso, viene disposta l'efficacia in sede tributaria delle sentenze di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, purché resa in

²⁶ In questo senso, proprio nel caso *Menci*, Corte cost., 15 luglio 2019, n. 222. Per i commenti alla prima pronuncia, si v. E. APRILE, *La Corte costituzionale chiarisce quali sono i criteri per valutare la compatibilità con il divieto di bis in idem di un sistema normativo che prevede il "doppio binario sanzionatorio", penale e amministrativo, per lo stesso fatto*, in *Cass. pen.*, 2020, p. 596 ss.; E. BINDI, *La delimitazione dei confini del ne bis in idem*, in *Liber amicorum per Pasquale Costanzo*, 2020, in *giurcost.org*, p. 275 ss.; A. DE LIA, *La Consulta sul bis in idem in materia tributaria. Un breve commento alla sentenza della Corte costituzionale n. 222/2019*, in *Forum Quad. cost.*, 31 dicembre 2019; M. SCOLETTA, *Legittimità in astratto e illegittimità in concreto del doppio binario punitivo in materia tributaria al cospetto del ne bis in idem europeo*, in *Giur. cost.*, 2019, p. 2649 ss. In senso conforme, si v. Corte cost., 20 maggio 2020, n. 114; Corte cost., 10 giugno 2021, n. 136.

²⁷ *Ex plurimis*, Cass. civ., sez. trib., 14 novembre 2012, n. 19859; Cass. civ., sez. trib., 20 marzo 2013, n. 6918; Cass. civ., sez. trib., 3 dicembre 2010, n. 24587; Cass. civ., sez. trib., 22 maggio 2015, n. 10578; Cass., sez. III, 24 settembre 2008, n. 39358; Cass., sez. III, 28 ottobre 2015, n. 1628; Cass., sez. III, 23 ottobre 2018, n. 54379.

²⁸ In merito, F. SABBATINI (*op. cit.*, p. 20) osserva che viene così recepita una prassi già consolidata.

dibattimento e in relazione agli «stessi fatti materiali» (art. 21-*bis* d.lgs. 74/2000)²⁹. Di tale efficacia extrapenale si giova anche l'ente: infatti, essa si comunica alla «persona fisica nell'interesse della quale ha agito il dipendente, il rappresentante legale o negoziale, ovvero nei confronti dell'ente e società, con o senza personalità giuridica, nell'interesse dei quali ha agito il rappresentante o l'amministratore anche di fatto, nonché nei confronti dei loro soci o associati», benché, per ragioni evidenti, limitatamente alla formula assolutoria “il fatto non sussiste”.

Nel tentativo di disegnare una disciplina coerente con il dato codicistico, la disposizione di nuovo conio ripercorre la formulazione dell'art. 654 c.p.p., della quale ripete la circoscrizione di tale efficacia alla pronuncia resa in dibattimento. Dunque, tale sede viene preferita dal legislatore per la sua funzione di realizzare appieno il contraddittorio, nonostante le diverse riforme che nel corso degli anni abbiano tentato di valorizzare la definizione in udienza preliminare³⁰.

All'opposto, se la sanzione tributaria viene applicata per prima – come avviene più di frequente – l'eventuale intervento di un provvedimento di archiviazione ovvero di una sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto funge da causa di cessazione della sospensione della eseguibilità della sanzione (art. 19, comma 2, in seguito al d.lgs. 87/2024). Sicché la sanzione già irrogata non solo non viene travolta dal provvedimento, data la sua definitività, ma potrà essere così riscossa.

È chiaro che il rafforzamento delle modalità di coordinamento procedimentale consolida la coerenza astratta del sistema sanzionatorio tributario con alcuni dei criteri elaborati dalla giurisprudenza europea, ma renderà ineludibile la verifica concreta sull'atteggiarsi di tale interlocuzione e, di conseguenza, sull'esistenza di una connessione temporale sufficientemente stretta.

²⁹ Si rammenti che il tema era stato affrontato dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, sia pure limitatamente alla materia degli abusi di mercato. In particolare, nelle Cause C-596/16 e C-597/16, *Di Puma e Zecca* veniva in rilievo la pregressa irrogazione di una sanzione amministrativa nei confronti di persone fisiche assolve in sede penale in relazione allo stesso fatto di abuso di informazioni privilegiate. Interrogata in via pregiudiziale, la CGUE ha statuito che l'art. 14, par. 1 dir. 2003/6/CE, letto alla luce dell'articolo 50 CDFUE, «*va interpretato nel senso che esso non osta a una normativa nazionale (n.d.a.: l'art. 654 c.p.p.) in forza della quale un procedimento inteso all'irrogazione di una sanzione amministrativa pecuniaria di natura penale non può essere proseguito a seguito di una sentenza penale definitiva di assoluzione che ha statuito che i fatti che possono costituire una violazione della normativa sugli abusi di informazioni privilegiate, sulla base dei quali era stato parimenti avviato tale procedimento, non erano provati*» (CGUE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, *Di Puma e Zecca*, cause C-596/16 e C-597/16).

³⁰ In senso critico su tale restrizione alle pronunce dibattimentali, si v. F. SABBATINI, *op. cit.*, p. 22, il quale osserva che dalla mancata inclusione della sentenza di assoluzione resa all'esito del rito abbreviato potrebbero discendere tanto delle iniquità fra imputati più abbienti e meno abbienti quanto un disincentivo per la scelta del rito. Inoltre, l'A. critica altresì la mancata inclusione della sentenza di non luogo a procedere, nonostante la recente modifica della regola di giudizio da parte della riforma Cartabia.

5. La fisionomia del “doppio binario” punitivo a carico degli enti prima della riforma.

In ogni caso, la riforma ha precisato al citato art. 21, comma 2-*bis*, ultimo periodo, che resta fermo quanto previsto dai nuovi artt. 21-*bis*, già esaminato, e 21-*ter*.

L’art. 21-*ter* rappresenta la disposizione attraverso la quale si vuole rendere conforme il “doppio binario” sanzionatorio in materia tributaria, dal punto di vista sostanziale e con un riconoscimento normativo espresso, agli approdi più recenti della giurisprudenza europea, al fine di condurre alla irrogazione di una “sanzione integrata”³¹.

D’acchito, la previsione sembra omologarsi a quella contenuta nell’art. 187-*terdecies* t.u.f., della quale presenta alcuni tratti, ma al contempo talune divergenze strutturali e lessicali. L’approfondimento di questi aspetti rende opportuno, però, ricostruire preliminarmente il dibattito relativo alla situazione normativa previgente.

Prima della riforma del 2024, gli interpreti avevano provato a individuare delle soluzioni che potessero adeguare il quadro sanzionatorio ai principi europei. È evidente che il presupposto di un simile ragionamento è dato dal riconoscimento dei diritti fondamentali, e in particolare delle garanzie penalistiche, in favore degli enti. Sennonché, richiedendo l’argomento una sede di approfondimento apposita, ci si limiterà a dare per assunto questo aspetto³².

³¹ Per la teorizzazione della “sanzione integrata”, si v. l’opera monografica di A.F. TRIPODI, *Ne bis in idem europeo e doppi binari punitivi. Profili di sostenibilità del cumulo sanzionatorio nel quadro dell’ordinamento multilivello*, Giappichelli, 2023, *passim*, spec. p. 287 ss.

³² Tematica che può essere posta in chiave problematica se si considera che la Costituzione italiana è silente sul punto. Diversamente, quella tedesca contiene una clausola di riconoscimento in capo alle persone giuridiche dei diritti contemplati per l’individuo, purché tale applicazione risulti coerente con la diversità d’essenza che le connota (art. 19, comma 3 GG). Invero, anche la Costituzione statunitense tace sul punto, ma ciò non ha impedito alla Corte Suprema di esprimersi a più riprese nel senso della estensibilità in favore delle *corporations* dei diritti costituzionali. In argomento: A. WINKLER, *We the corporations. How American Businesses Won Their Civil Rights*, Liveright, 2018, *passim*; B. GARRET, *The Constitutional Standing of Corporations*, in *Univ. of Pennsylvania L. Rev.*, 2014, vol. 163, p. 96 ss.

L’approccio della giurisprudenza americana è stato contrassegnato, però, da un intenso pragmatismo, più attento alla risoluzione delle singole vicende, che non alla ricostruzione di una teoria dei diritti fondamentali degli enti collettivi che tenesse in considerazione i problemi connessi alla loro particolare condizione giuridica. Per queste ragioni il riconoscimento o disconoscimento è avvenuto *right-by-right*, avuto riguardo ai contenuti e alle funzioni del diritto specificamente rilevante. Fra i casi più celebri, si segnalano *Citizens United v. FEC*, 130 S. Ct. 876 (2010), in merito al c.d. *free corporate speech*, e *Burwell, et al. v. Hobby Lobby Stores, Inc., et al.*, 573 S. Ct. 682 (2014), sulla *religious freedom*. Per le garanzie penalistiche, si cfr. *Hale v. Henkel*, 201 U.S. 43, 75 (1906), che ha escluso che l’ente potesse beneficiare dei diritti previsti dal V emendamento e in particolare del *right against self-incrimination*. Nondimeno, è stata fatta applicazione *corporations* della *Double Jeopardy clause* prevista dal V emendamento (*United States v. Martin Linen Supply Co* 430 U.S. 564, 567 (1977); *Fong Foo v. United States*, 369 U.S. 141, 143 (1962)), pur senza che la Corte Suprema ne affermasse nettamente l’estensibilità: in questi termini, C. O’KELLEY JR., *The Constitutional Rights of Corporations Revisited, Revisited: Social and Political Expression and the Corporation after First National Bank V. Bellotti*, in *The Georgetown Law Review*, vol. 67, 1979, p. 1358. Si è osservato come il mancato approfondimento di tale problema ha precluso di confrontare le ragioni di tale estensione con l’affermazione giurisprudenziale secondo cui il diritto al *ne bis in idem* sarebbe ricollegato alla tutela della sfera morale dell’individuo: B. GARRET, *op. cit.*, p. 133-134. Considerazioni analoghe possono essere espresse rispetto al principio di proporzionalità della sanzione,

Un primo orientamento, sull'assunto della riconduzione della responsabilità dell'ente al concorso di persone nel reato, ha proposto di applicare l'art. 119 c.p. per estendere all'ente gli effetti della causa di non punibilità *ex art. 13 d.lgs. n. 74 del 2000*, posta la sua natura oggettiva³³.

Questa tesi, oltre a riproporre le criticità di un inquadramento tutt'altro che pacifico in dottrina³⁴, si scontra con l'interpretazione usuale dell'art. 8 d.lgs. n. 231/2001, che, a prescindere dalle critiche mosse, non dà spazio ad automatismi operativi delle cause di non punibilità contemplate per la persona fisica³⁵. Peraltro, a fronte dell'assenza

atteso che la Corte Suprema degli USA dichiara normalmente la sindacabilità sotto il profilo della proporzione delle condanne inflitte alle imprese al "risarcimento" dei c.d. *punitive damages*: *Philip Morris USA v. Williams*, 549 U.S. 346, 357 (2007); *State Farm Mut. Auto. Ins. Co. v. Campbell*, 538 U.S. 408, 428 (2003); *BMW of N. Am., Inc. v. Gore*, 517 U.S. 559, 580 (1996); *Pac. Mut. Life Ins. Co. v. Haslip*, 499 U.S. 1, 23-24 (1991). Per i diritti discendenti dal diritto europeo, quali la ragionevole durata, il diritto al silenzio e la presunzione di innocenza, nell'ambito di quei procedimenti ispirati da finalità eminentemente punitive, si cfr. CGCE, 18 ottobre 1989, C-374/87, *Orkem c. Commissione*, p. 35; CGCE, 29 giugno 2006, C-301/04, *SGL Carbon c. Commissione*, p. 42, intervenute in materia di concorrenza. Di recente, pur affermandosi in premessa l'obbligo di riferire quanto a propria conoscenza, questo principio è stato ribadito per le imprese da CGUE, Grande sezione, 2 febbraio 2021, *D. B. contro Consob*, C-481/19, p. 47, ancorché intervenuta, nella materia degli abusi di mercato, in relazione a un caso concernente una persona fisica. Per una sintesi sulle garanzie estese nel diritto dell'UE, si v. P. OLIVER, *Companies And Their Fundamental Rights: A Comparative Perspective*, in AA.VV., *International E Comparative Law Quarterly*, vol. 64, issue 3, 2015, p. 679 ss. Tale giurisprudenza sopperisce alla mancata inclusione delle persone giuridiche nella disciplina ispirata dalla direttiva 2016/343/UE, in tema di presunzione di innocenza.

Sul diritto di difesa e la presunzione di non colpevolezza, si v. Corte EDU, 17 giugno 2008, *Synnelius & Edsbergs Taxi AB c. Svezia*; Corte EDU, 3 marzo 2000, *Haralambidis, Y. Haralambidis-Liberpa S.A. & Liberpa Ltd. c. Grecia*.

³³ F. PIERGALLINI, [La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente](#), in questa Rivista, 3/2020, p. 18. Si cfr., Corte app. di Milano, sez. II penale, 2 maggio 2017 (ud. 20 aprile 2017), n. 2210. Per la natura oggettiva, si v. anche A. INGRASSIA, *Circostanze e cause di non punibilità. La voluntary disclosure*, in R. BRICCHETTI – P. VENEZIANI (a cura di), *I reati tributari*, in F. PALAZZO – C. E. PALIERO (dir.), *Trattato teorico-pratico di diritto penale*, Torino, 2017, p. 527 ss.

³⁴ C.E. PALIERO, *La responsabilità penale della persona giuridica nell'ordinamento italiano: profili sistematici*, in F.C. PALAZZO (a cura di), *Societas puniri potest. La responsabilità da reato degli enti collettivi*, Cedam, 2003, p. 25 ss.; D. BRUNELLI, *Il diritto penale delle fattispecie criminose*, Giappichelli, 2019, p. 224; M. SCOLETTA, *Sulla struttura «concorsuale» dell'illecito punitivo delle persone giuridiche nell'ordinamento italiano*, in R. DE VICENTE MARTINEZ – D. GÓMEZ INIESTA – T.M. LÓPEZ – M. MUÑOZ DE MORALES ROMERO – A. NIETO MARTÍN (eds): *Libro homenaje al prof. Luis Arroyo Zapatero. Un derecho penal humanista*, Instituto de Derecho Penal Europeo e Internacional Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, I, 2021, p. 659 ss. Tesi rimasta minoritaria anche in giurisprudenza: Cass., Sez. Un., 2 luglio 2008, n. 26654. Richiama un modello "para-concorsuale", come quello delineato dall'art. 57 c.p., sull'assunto che l'ente risponde per aver omesso le misure necessarie all'impedimento dei reati, D. PIVA, *Concorso di persone e responsabilità dell'ente*, in R. BORSARI (a cura di), *Responsabilità*, cit., p. 59. Effettua questo parallelismo con l'art. 57 c.p. anche M. PELISSERO, *La responsabilizzazione degli enti alla ricerca di un difficile equilibrio tra modelli «punitivi» e prospettive di efficienza*, in *Legisl. pen.*, 2003, p. 3.

³⁵ Nell'ambito delle discussioni circa il carattere preclusivo dell'art. 8 cit., si v. R. BARTOLI, *op. loc. ult. cit.*, ha suggerito di considerare inapplicabile tale disposizione alla causa di non punibilità di cui all'art. 13 d.lgs. n. 74 del 2000. Questa prospettiva dimostra come sia avvertita in dottrina la presenza di quest'ostacolo normativo. Si v. anche E. FUSCO – A.A. NAZZANI, *Reati tributari e 231: la causa di non punibilità per il contribuente che si ravvede aprirà uno spiraglio alla non punibilità dell'ente che si dissocia e ripara le conseguenze del reato?*, in G. CANZIO – L. LUPÁRIA DONATI, *Diritto e procedura penale delle società*, Giuffrè, 2022, p. 1167, i quali evidenziano

di dati normativi univoci, non sembra possibile argomentare per la immediata frattura della sequenza reato-pena: una lettura siffatta si porrebbe in contrasto con il principio della inderogabilità delle conseguenze giuridico-penali; rispetto al quale non va dimenticato le cause di non punibilità rappresentano delle eccezioni, oggetto di stretta interpretazione³⁶.

Altre proposte degli interpreti si sono dirette verso un'applicazione immediata dei principi elaborati dalla giurisprudenza europea ovvero verso la dichiarazione di incostituzionalità dell'art. 187-terdecies t.u.f o dell'art. 13 d.lgs. n. 74 del 2000, nella parte in cui non sono applicabili alla responsabilità degli enti nel caso di commissione di un illecito tributario³⁷.

Invero, la criticità delle visioni che fanno leva sulla non punibilità automatica risiede nell'enfasi posta sulle finalità di riscossione dell'ordinamento tributario, che chi scrive non ritiene possa trovare un riscontro totale nel micro-codice "231". Detto altrimenti, se è certamente vero che gli scopi perseguiti dall'apparato penalistico di riferimento e che fa da sfondo alla responsabilità corporativa non siano elisi al cospetto di quest'ultima, nel d.lgs. n. 231/2001 rimane centrale la funzione di implementare la prevenzione della criminalità d'impresa.

Si è già osservato che il consistente premio della non punibilità dell'ente dovrebbe poggiare sull'accertamento di un recupero della capacità di prevenzione degli illeciti. Il pagamento del debito tributario sarebbe in grado di soddisfare la prima finalità, ma non avrebbe alcuna capacità espressiva dell'adeguatezza organizzativa dell'ente.

Cionondimeno, restava problematica la caratura afflittiva di un regime che, nel complesso, trascurava la materiale provenienza dall'ente del dovuto pecuniario, sicché si era avvertito il difetto di una disposizione analoga all'art. 187-terdecies t.u.f. che assicurasse il coordinamento conclusivo delle risposte sanzionatorie³⁸. Al punto che, in una prospettiva *de iure condendo*, era stata proposta proprio l'introduzione di una norma analoga, plasmata sul peculiare "binario" che coinvolge l'ente³⁹.

Nel dedalo generato da un quadro normativo insoddisfacente, le incertezze interpretative si condensavano nella soluzione avanzata in un decreto di archiviazione *ex art.* 58 d.lgs. n. 231/2001 della Procura della Repubblica presso il Tribunale di Milano⁴⁰,

come a un risultato diverso non si potrebbe giungere se non con una forzatura estrema del dettato di cui all'art. 8 d.lgs. n. 231 del 2001.

³⁶ F. MANTOVANI – G. FLORA, *Diritto penale, Parte generale*, Cedam, 2023, p. 76; F.C. PALAZZO, *Corso di diritto penale*, Giappichelli, 2021, cit., p. 134. Per un approccio analitico, al fine di distinguere tra cause dal contenuto tassativo e che cause che non hanno tali connotati, si v. G. DE VERO, *Corso di diritto penale*, Giappichelli, 2020, p. 298. Ma anche laddove si ammettesse l'estensibilità analogica della previsione di cui all'art. 13 d.lgs. n. 74 del 2000, difetterebbe l'*eadem ratio*, atteso che, come visto sopra, la responsabilità dell'ente è incentrata soprattutto sulla componente organizzativa.

³⁷ R. BARTOLI, *ult. op. cit.*, p. 220-226; P. VENEZIANI, *Problemi attuali in tema di responsabilità dell'ente da reato tributario*, in *Cass. pen.*, 2020, p. 4004.

³⁸ Sull'art. 187-terdecies, si v. F. MUCCIARELLI, [Gli abusi di mercato riformati e le persistenti criticità di una tormentata disciplina](#), in *Dir. pen. cont.*, 10 ottobre 2018.

³⁹ F. PIERGALLINI, *op. cit.*, p. 25.

⁴⁰ Disponibile anche su Sistema penale al seguente indirizzo: <https://www.sistemapenale.it/it/scheda/mucciarelli-ne-bis-in-idem-sanzioni-tributarie-ente-dhl>

là dove il pagamento del debito tributario veniva valorizzato, nell'ottica di garantire la proporzionalità del trattamento sanzionatorio e, in questa guisa, per rinunciare alla sanzione *ex art. 25-quinquiesdecies*, congiuntamente alle altre condotte riparatorie indicate, sia pure ad altri fini, dall'art. 17 d.lgs. n. 231/2001. Ma sull'esame della soluzione resa in questo provvedimento si avrà modo di tornare poco oltre.

Invero, a prescindere dall'intervento legislativo, comunque ritenuto opportuno, si era argomentato per la possibilità di rinvenire una soluzione immediatamente disponibile all'interno del codice penale, che si erge a legge generale e centrale dell'intero sistema penale (si cfr. art. 3-*bis*; art. 16 c.p.)⁴¹. Tale opinare veniva mutuato dalla giurisprudenza espressa circa l'ambito operativo dell'art. 187-*terdecies* t.u.f. nella sua versione antecedente alla riforma del 2018, allorquando il meccanismo compensativo era ristretto alle sole sanzioni pecuniarie⁴².

La conclusione era nel senso di poter svolgere la compensazione tra sanzione amministrativa e sanzione penale già ai sensi dell'art. 133 c.p., in relazione alle persone fisiche, e nel caso degli enti ai sensi dell'omologo art. 11 d.lgs. 231/2001⁴³. Del resto, non si sarebbe trattato di dar applicazione diretta al principio di proporzione, bensì di argomentare in base a strumenti quali quelli menzionati, che cristallizzano tale principio all'interno di una 'fattispecie'⁴⁴. A tal fine, si sarebbe dovuto tener conto degli elementi del fatto già ricompresi nell'ambito dell'accertamento che ha condotto all'applicazione della sanzione amministrativa, onde evitare una duplicazione valutativa di tali profili. Donde, la sanzione penale da irrogare si sarebbe dovuta concretamente quantificare in base a quegli aspetti del fatto residuali rispetto al precedente giudizio sanzionatorio.

6. Il problema dell'*idem factum* fra imputazione oggettiva dell'illecito amministrativo e collocazione della colpa d'organizzazione nella teoria dell'illecito para-penale dell'ente.

Il coinvolgimento dell'ente nelle vicende sanzionatorie fiscali avviene in maniera differente rispetto agli abusi di mercato, ove il modello di responsabilità del d.lgs. n.

⁴¹ Sull'art. 16 c.p., si cfr. A. FIORELLA, *Le strutture del diritto penale*, Giappichelli, 2020, p. 58 ss.; C. FIORE – S. FIORE, *Diritto penale. Parte generale*, UTET, 2020, p. 16 ss.; M. GALLO, *Diritto penale italiano. Appunti di parte generale*, I, Giappichelli, 2020, p. 193.

⁴² Cass., sez. V, 21 settembre 2018, n. 49869, Chiarion Chiusoni, in *Giurisprudenza penale web*, con nota di L. ROCCATAGLIATA, *La proporzionalità del trattamento sanzionatorio complessivamente irrogato per abusi di mercato: disapplicazione in toto vs disapplicazione in mitius della norma interna*, 12 novembre 2018.

⁴³ Sia consentito il rinvio a 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 del 2019, conv. in l. n. 157 del 2019*, in *Giurisprudenza Penale Web*, 1-bis/2021, cit. In senso conforme, A.F. TRIPODI, [L'ente nel doppio binario punitivo. Note sulla configurazione metaindividuale dei doppi binari sanzionatori](#), in *questa Rivista*, 28 dicembre 2020, p. 29.

⁴⁴ Per quanto improntata su delle 'clausole generali', come autorevolmente osservato in dottrina (F. BRICOLA, *La discrezionalità nel diritto penale, vol. I. Nozione e aspetti costituzionali*, Giuffrè, 1965, p. 74). Per i rapporti fra principi e fattispecie nel procedimento ermeneutico, benché sul terreno della teoria dell'interpretazione, applicata al diritto civile, si cfr. M. ORLANDI, *Introduzione alla logica giuridica*, Il Mulino, 2022, p. 189 ss. e 242 ss.

231/2001 è stato perfettamente riprodotto dal t.u.f. (art. 187-*quinquies*). Difatti, quella di cui all'art. 187-*quinquies* t.u.f. «è una responsabilità propria, diretta e principale dell'ente, radicata nel principio di colpevolezza e nel fatto che la persona giuridica risponde per qualsiasi evento che derivi dall'assetto conferito alla propria organizzazione. Si tratta allora di un istituto ben diverso da quello che comporta la corresponsabilizzazione di un ente per illecito amministrativo come previsto da norme preesistenti e precisamente per gli intermediari finanziari dagli artt. 195 e 196 d.lgs. 24 febbraio 1998, n. 58 e per tutte le società dall'art. 6, comma 3, l. n. 689 n. 1981»⁴⁵.

All'opposto, la disciplina delle sanzioni amministrative tributarie non solo non replica tale modello, ma nel configurarne uno autonomo si allontana dal principio di soggettività della responsabilità. Nello specifico, essa tiene conto della possibile mancata coincidenza tra l'autore della violazione e il contribuente, attraverso l'espedito della solidarietà, che, tuttavia, si risolve pur sempre in una punizione e in una forma surrettizia di responsabilità oggettiva⁴⁶. Peraltro, che si tratti di punizione è reso vieppiù evidente nel caso di ente munito di personalità giuridica, là dove il legislatore del 2003, stravolgendo il sistema originario⁴⁷, ha reso il debitore fiscale il protagonista esclusivo della sanzione, con estromissione dell'effettivo autore dell'illecito (art. 7 d.l. 30 settembre 2003, n. 269, conv. con mod. dalla l. 24 novembre 2003, n. 326)⁴⁸.

Onde superare le criticità di un sistema di responsabilità distonico rispetto alle evoluzioni più recenti del diritto amministrativo punitivo, si è proposto di ricostruire il regime *ex art. 7 cit.* in maniera coerente con i canoni della responsabilità personale, alla luce del richiamo del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472. Secondo questa impostazione, la disposizione derogherebbe alla sola solidarietà, ma non alla personalità della

⁴⁵ F. BRUNO – A. DI PRISCO, *Market abuse directive e ruolo della Consob: della manipolazione del mercato e della tutela dell'attività di vigilanza della Consob*, in *Corr. giur.*, 4/2008, p. 457; per la natura eccezionale del regime, si v. A. GARGANI, *Commento all'art. 187 quinquies del T.U.F.*, in *Legisl. pen.*, 1/2006, p. 112. Anzi, proprio per questa differenza, l'assenza di disposizioni di coordinamento ha condotto a prospettare dei problemi di sovrapposizione con i regimi di solidarietà, con aggravamento irragionevole della responsabilità dell'ente: S. GIAVAZZI, *L'abuso di informazioni privilegiate*, in G. CANZIO – L. LUPÁRIA DONATI, *Diritto e procedura penale delle società*, cit., p. 858. Sulla problematicità della natura di quest'ultima responsabilità, stante l'anomalia rispetto agli ordinari regimi di corresponsabilizzazione degli enti, si v. *Ibidem* e S. BARTOLOMUCCI, *Market abuse e le responsabilità amministrative degli emittenti*, in *Le soc.*, 7/2005, p. 923.

⁴⁶ C. FAVA, *Sanzioni tributarie e persone giuridiche tra modelli penalistici e specificità di settore*, Giuffrè, 2006, p. 59; mentre nella l. n. 4 del 1929 era prevista una forma di responsabilità delle persone giuridiche, in base a quanto dettato dagli artt. 9-10-12 della stessa legge.

⁴⁷ Finalità che ha contraddetto, perché viene richiamato il d.lgs. n. 472 del 1997 in quanto compatibile, nonostante questo pregresso intervento di riforma fosse improntato al principio di personalità (C. FAVA, *op. cit.*, p. 118); oltretutto, pone problemi di costituzionalità, perché opererebbe una discriminazione irragionevole tra tipologie di enti (*Ivi*, 117; D. COPPA, *Le sanzioni amministrative tributarie: principi e deroghe tra diritto interno ed interpretazioni sovranazionali*, in *Dir. prat. trib. int.*, 4/2018, p. 994-995; S. DORIGO, *Persone giuridiche e sanzioni amministrative tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 3/2018, p. 1116) e perché avrebbe trovato applicazione retroattiva (C. FAVA, *op. cit.*, p. 121).

⁴⁸ A meno che non venga "squarciato il velo societario" per via del riscontro di un abuso dello strumento societario, impiegato solo come uno schermo per la commissione degli illeciti da parte della persona fisica. In merito, tra le altre, si v. Cass., sez. V, 14 febbraio 2013, n. 19716; Cass., sez. V, 24 ottobre 2016, n. 5924; Cass., sez. V, 23 maggio 2018, n. 28331; Cass., sez. VI, 7 febbraio 2019, n. 10975.

responsabilità⁴⁹. Questa lettura risulterebbe coerente con altre ipotesi del diritto tributario, in cui c'è divaricazione tra autore dell'illecito e chi risponde delle sanzioni (si cfr. art. 11, comma 6 d.lgs. 472/1997).

In senso contrario, si è osservato che, posto che così la sanzione graverebbe soltanto su uno dei corresponsabili, opinando in questo modo si rischierebbe di svalutare la portata deterrente del sistema sanzionatorio⁵⁰. Ma soprattutto, tale proposta ermeneutica, per quanto apprezzabile nell'ispirazione di principio, colliderebbe con la lettera dell'art. 7, che fa riferimento alla sola sanzione, e con la *ratio* della riforma del 2003; peraltro, mal si concilierebbe con l'allocatione su di un soggetto diverso di un peso sanzionatorio calibrato sull'altrui comportamento⁵¹. Per ragioni analoghe, è stata respinta anche la tesi che ha richiamato il criterio dell'immedesimazione organica e la colpa dell'organo⁵².

In definitiva, la ricostruzione più accreditata della dottrina tributaria ritiene che il modello di responsabilità a carico dell'ente di cui agli artt. 11 d.lgs. 472/1997 e 7 d.l. n. 269/2003 non sia quello per colpa, ma che si tratti di un'estensione oggettiva della sanzione per un fatto, la violazione tributaria, riferibile alla sola persona fisica⁵³.

Diversamente, la responsabilità da reato del d.lgs. 231/2001 è incardinata sulla colpa di organizzazione, che non si limita a fungere da elemento di imputazione soggettiva del "fatto di connessione", bensì è essa stessa parte del fatto complesso per il quale risponde l'ente.

Difatti, la sinergia delle diverse componenti strutturali costituisce l'attività della persona giuridica, sì da potersi separare l'agire aggregato da quello individuale, conduce a identificare nell'illecito collettivo una condotta che è essenzialmente organizzazione. Ciò tanto se si tratta di reato commesso da soggetti para-apicali, in cui

⁴⁹ L. MURCIANO, *La «nuova» responsabilità amministrativa tributaria delle società e degli enti dotati di personalità giuridica: l'art. 7 del D.L. n. 269/2003*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, p. 665 ss.; F. GALLO, *L'impresa e la responsabilità per le sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, 2005, p. 32 ss.; G. MARONGIU, *Le sanzioni amministrative tributarie: dall'unità al doppio binario*, in *Riv. it. dir. trib.*, 2004, p. 403 ss.

⁵⁰ C. FAVA, *op. cit.*, p. 119-120; F. GALLO, *op. cit.*, p. 34

⁵¹ L. MURCIANO, *op. cit.*, p. 672

⁵² A. ZOPPINI, *Imputazione dell'illecito penale e responsabilità «amministrativa» nella teoria della persona giuridica*, in *Riv. soc.*, 2005 p. 1320 ss.; R. CORDEIRO GUERRA, *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Giuffrè, 1996, p. 382 ss.; A. CARDON, *Le nuove sanzioni amministrative tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, p. 396 ss., il quale rileva proprio come sia problematico sostenere questa tesi, da lui proposta, se poi si commisura la sanzione sulle condizioni personali dell'agente; in senso critico anche C. FAVA, *op. cit.*, p. 121.

⁵³ S. DORIGO, *op. cit.*, p. 1112 ss.; A. GIOVANNINI, *Persona giuridica e sanzione tributaria: idee per una riforma*, in *Rass. trib.*, 2013, p. 509 ss.; ID., *Il diritto tributario per principi*, Giuffrè, 2014, p. 143 ss.; G. MARONGIU, *op. cit.*, p. 373 ss.; FR. MAZZACUVA, *Le pene nascoste. Topografia delle sanzioni punitive e modulazione dello statuto garantistico*, Giappichelli, 2017, p. 127. Al punto che non sono mancate proposte di adeguamento al principio personalistico: alcuni hanno suggerito un ritorno al sistema introdotto originariamente dal d.lgs. n. 472 del 1997, orientato secondo il principio personalistico, o eventualmente introducendo la colpa di organizzazione (C. FAVA, *op. cit.*, p. 153, che sostiene l'opportunità di strutturare un "doppio binario" punitivo, l'uno per la persona fisica e l'altro per la persona giuridica, sulla colpa di organizzazione), mentre altri ancora hanno evocato l'istituto dell'adempimento collaborativo, introdotto con il d.lgs. n. 128 del 2015 (S. DORIGO, *op. cit.*). Resta ferma la differenza con quest'ultimo modello, l'adesione al quale, comunque, conduce a una riduzione della sanzione (A.F. TRIPODI, *op. cit.*, p. 32 nt. 114).

una lettura di tal fatta potrebbe rientrare già nella sfera di significati alternativi desumibili dalla formulazione dell'art. 7; quanto se si è al cospetto di un reato collocantesi in un contesto verticistico dell'ente⁵⁴.

In questa direzione depone, ancora una volta, il principio personalistico, giacché se di responsabilità per fatto proprio colpevole deve trattarsi, allora bisognerà tenere conto della natura metaindividuale del soggetto attivo, il cui agire va oltre non soltanto le persone fisiche che ne fanno parte, ma anche i propri organi, con i quali non si realizza alcuna immedesimazione esaustiva. Quest'ultima visione si rivela ormai anacronistica e parziale, se si considera la maggiore complessità del fenomeno societario, i cui protagonisti non sono soltanto organi, ma, soprattutto, organizzazione; attività vera e propria, quest'ultima, che costituisce esplicazione della propria personalità socio-normativa attraverso l'adozione e l'applicazione di regole atte a disciplinare e mettere in relazione tra loro le dinamiche interne del proprio funzionamento⁵⁵.

Dunque, l'organizzazione è il modo attraverso il quale l'ente si esprime nella realtà socio-economica, attraverso l'interazione e l'aggregazione significativamente collegata dei comportamenti dei propri esponenti.

Che la legge recepisca questa visione dinamica della organizzazione dell'ente è comprovato dall'intento ordinamentale di orientare le scelte dell'impresa, stigmatizzandone quelle che non corrispondono a un'adeguata prevenzione dei reati. D'altro canto, il difetto organizzativo rappresenta la contrapposizione da parte della persona giuridica allo schema comportamentale imposto dall'ordinamento. La regolamentazione dei modelli non è nient'altro che la indicazione del paradigma legale dell'agire collettivo a cui l'ente deve contravvenire perché incorra in responsabilità.

Questo significa che un'organizzazione difettosa configura, prima ancora che la *Schuld*, l'*Unrecht*⁵⁶. Pertanto, il fatto illecito dell'ente è dato dalla mancata adozione di un'organizzazione non rispondente a quella richiesta dalla legge, in quanto inidonea a contenere il rischio della commissione di reati⁵⁷.

⁵⁴ A questo punto, la differenza tra gli artt. 6-7 d.lgs. n. 231 del 2001 risiederebbe in ciò, che l'art. 7 esige dei fattori sintomatici della responsabilità maggiormente significativi, «attribuendo efficacia esclusiva dell'illecito amministrativo anche ad una modellistica di riferimento meno rigorosa rispetto a quella che invece prevede per illecito commesso dal soggetto in posizione apicale, perché il ruolo para-apicale ha un valore meno indiziario della partecipazione dell'ente all'illecito; dunque solo carenze organizzative più rilevanti possono condurre a presumere il suo coinvolgimento»: così, A. FIORELLA, voce *Responsabilità da reato degli enti collettivi*, in S. CASSESE (dir.), *Dizionario di diritto pubblico*, vol. V, Giuffrè, 2006, p. 5106.

⁵⁵ Si cfr. R. BARTOLI, [Un'introduzione alla responsabilità punitiva degli enti](#), in questa Rivista, 25 ottobre 2021, p. 2-3.

⁵⁶ G. DE SIMONE, *Persone giuridiche. Profili storici, dogmatici e comparatistici*, ESI, 2012, p. 407. Si cfr. C.E. PALIERO, *Il sistema sanzionatorio dell'illecito dell'ente: sistematica e rationale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2021, p. 1199 ss., dove si evidenzia che il precetto rivolto all'ente si differenzia da quello degli individui, perché consiste in due precetti distinti: dovere di minimizzazione del rischio-reato e obbligo di organizzazione sulla cui violazione si fonda la colpa di organizzazione.

⁵⁷ A. ALESSANDRI, *Diritto penale e attività economiche*, Il Mulino, 2012, p. 262 ss.; ID., *Reati colposi e modelli di organizzazione e gestione*, in N. ABRIANI – G. MEO – G. PRESTI (a cura di), *Società e modello «231»: ma che colpa abbiamo noi?*, in *AGE*, 2/2009, p. 344; O. DI GIOVINE, *Lineamenti sostanziali del nuovo illecito punitivo*, in G. LATTANZI (a cura di), *Reati e responsabilità degli enti*, Giuffrè, 2010, p. 45, 136 e 137; si cfr. anche A. ROSSI, *Responsabilità "penale-amministrativa" delle persone giuridiche (profili sostanziali)*, in EAD. (a cura di), *Reati*

Questo duplice volto del difetto d'organizzazione – in parte fatto tipico in parte colpevolezza – non appare contraddittorio; anzi, proprio detta sovrapposizione di piani potrebbe apparire una conferma della natura innanzitutto obiettiva e comportamentale del medesimo. Infatti, si potrebbe osservare che, in maniera simile rispetto a quanto accade per i reati causalmente orientati, e in particolare per quelli colposi, la condotta tipica è definita in funzione dell'elemento soggettivo che deve sorreggerla⁵⁸.

Dunque, se l'essenza primaria della colpa è rappresentata dalla violazione di una regola cautelare, a questa è possibile riconoscere una duplice funzione: in parte elemento psicologico e, prima ancora, fattore che si colloca sistematicamente nel fatto tipico⁵⁹. D'altronde, che la misura oggettiva della colpa sia idonea a riempire di contenuti anche il fatto tipico, apponendo i termini del confine tra l'area del penalmente illecito e quella

societari, UTET, 2005, p. 516; F. MUCCIARELLI, *Il fatto illecito dell'ente e la costituzione di parte civile nel processo ex d.lgs. n. 231/2001* (nota a Cass. pen. Sez. VI Sent., 05 ottobre 2010, n. 2251), in *Dir. pen. e proc.*, 4/2011, p. 440 ss.; ID., *Gli illeciti di abuso di mercato, la responsabilità dell'ente e l'informazione*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2008, p. 824 ss. e nt. 2, 828 ss., 830 ss. e nt. 13; L. STORTONI – D. TASSINARI, *La responsabilità degli enti: quale natura? Quali soggetti?*, in *Ind. pen.*, 2006, p. 19; A.F. TRIPODI, *L'ente nel doppio binario punitivo. Note sulla configurazione metaindividuale dei doppi binari sanzionatori*, in *Sist. pen.*, 28 dicembre 2020, p. 17. Anche M. ROMANO (*La responsabilità amministrativa degli enti, società o associazioni: profili generali*, in *Riv. soc.*, 2002, p. 409 ss.), discorre di contributo concreto alla integrazione del reato da parte della persona fisica. Si v. anche S. PANAGIA, *Rilievi critici sulla responsabilità punitiva degli enti*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2008, p. 153-156, il quale, tuttavia, pur facendo riferimento a una condotta dell'ente, non specifica in cosa questa consisterebbe. Parzialmente difforme la tesi di I. CARACCIOLI (*Osservazioni sulla responsabilità penale "propria" delle persone giuridiche*, in AA.VV., *Studi in onore di M. Gallo*, Torino, 2004, p. 80 ss.), che distingue tra reati che possono essere realizzati soltanto in via aggregata (es. falso in bilancio) e reati che devono scaturire da una decisione collegiale; secondo l'A. soltanto quelli che non possono essere commessi dalla persona fisica possono considerarsi fatti propri ed esclusivi dell'ente. Discorre di responsabilità da posizione, invece, F. GIUNTA, *Attività bancaria e responsabilità ex crimine degli enti collettivi*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 1/2004, p. 5 ss.

Si v. anche Corte cost. 18 luglio 2014, n. 218; Cass., sez. VI, 17 luglio 2018, n. 33044; Cass., sez. VI, 22 gennaio 2011, n. 2251, che parte da tali considerazioni per escludere l'ammissibilità della costituzione della parte civile nel processo a carico dell'ente. Per un commento, si v. F. MUCCIARELLI, *ult. op cit.*, p. 436 ss. Nel senso che l'ente non è mai autore o concorrente nel reato, si v. anche Cass., Sez. Un., 5 marzo 2014, n. 10561, *Gubert*. Anche nella giurisprudenza di merito si è discusso di autonomia del fatto illecito dell'ente: Trib. Torino, sez. G.i.p., ord. 23 luglio 2008; Trib. Milano, sez. XI, 28 aprile 2008; Trib. Milano, sez. G.i.p., ord. 5 febbraio 2008; Trib. Milano, sez. G.i.p., ord. 25 gennaio 2005.

Per la natura autonoma dell'illecito dell'ente rispetto a quello della persona fisica, sia pure al solo fine di affermare la compatibilità con il diritto UE dell'inammissibilità della costituzione di parte civile nei confronti dell'ente: CGUE, 12 luglio 2012, C-79/11, par. 48.

⁵⁸ Si vuole prendere a modello la ricostruzione autorevole della condotta nei reati colposi e dei rapporti tra tipicità e colpevolezza offerta da M. GALLO, *Diritto penale italiano*, cit., p. 501; ID., voce *Colpa penale*, in *Enc. dir.*, IV, Giuffrè, 1960, p. 636 ss.

⁵⁹ G. MARINUCCI, *Il reato come «azione»*. Critica di un dogma, Milano, 1971, p. 153 ss.; G. FIANDACA, voce *Fatto nel diritto penale*, in *Dig. disc. pen.*, vol. V, UTET, 1991, p. 157; G. FIANDACA – E. MUSCO, *Diritto penale*, cit., p. 351; S. CANESTRARI – L. CORNACCHIA – G. DE SIMONE, *Manuale di diritto penale, Parte generale*, Il Mulino, 2017, p. 464.

Osservazioni analoghe, di recente, in Cass., sez. IV, 4 ottobre 2022, n. 570, che ha rilevato che la colpa di organizzazione assolve nella responsabilità dell'ente la stessa funzione tipica della colpa della persona fisica, quale elemento costitutivo del fatto tipico, integrato dalla violazione di una regola cautelare.

della irrilevanza penale, è un dato condiviso in dottrina a partire dai contributi offerti dai teorici d'oltralpe⁶⁰.

In altri termini, se la punizione è diretta verso il contributo collettivo offerto alla commissione del reato nel contesto imprenditoriale, la strutturazione dell'ente che si discosta dalla *corporate governance* normativamente richiesta è, ad un tempo, condotta e base del rimprovero legale⁶¹.

Va sottolineato che tale ricostruzione può esporsi a un rilievo dogmatico.

La definizione della condotta sulla scorta della componente obiettiva dell'elemento soggettivo si confà ai reati causalmente orientati per essere loro imperniati su di un disvalore d'evento. Diversamente, se si aderisce all'impostazione secondo cui la colpa d'organizzazione identifica anche il fatto tipico della responsabilità, allora in questa dovrebbe essere ravvisato anche il nucleo del disvalore di tale fattispecie⁶². Ne discende che il reato c.d. presupposto verrebbe relegato a mera condizione obiettiva di punibilità⁶³; ciò che, peraltro, intende ricavarsi anche dalla circostanza che il *deficit* organizzativo non è soggetto, di per sé solo, a una sanzione⁶⁴.

In realtà, non sembra che l'inquadramento sopra operato abbia come conseguenza necessaria quella estromettere il reato della persona fisica dall'area della tipicità⁶⁵. Difatti, se si trattasse di condizione obiettiva di punibilità, l'ente ne potrebbe rispondere quale che sia la propria posizione rispetto al reato, venendo punito per la semplice e meccanica constatazione della commissione dello stesso e del proprio difetto strutturale⁶⁶.

⁶⁰ Oltre ai richiami contenuti nella nota precedente, si v. D. CASTRONUOVO, voce *Colpa penale*, in M. DONINI (a cura di), *Reato colposo*, Enc. dir., Giuffrè, 2021, p. 207 ss.; F. GIUNTA, op. cit., cit., p. 250 ss.; C. PIERGALLINI, voce *Colpa (diritto penale)*, Enc. dir., Annali, X, Giuffrè, p. 227 ss.

⁶¹ Spinge in questa direzione la lettura più recente della colpa d'organizzazione fornita dalla giurisprudenza di legittimità (Cass., sez. VI, 11 novembre 2021, dep. 2022 n. 23401). Si cfr. D. BIANCHI, [Verso un illecito corporativo personale. Osservazioni "umbratili" a margine d'una sentenza "adamantina" nel "magma 231"](#), in questa Rivista, 14 ottobre 2022, p. 9: «Se si segue la concezione "isotopica" ora accolta dalla Corte, la colpa d'organizzazione va a fondare la stessa tipicità del fatto corporativo: il fatto della persona fisica, quand'anche al vertice dell'organizzazione, non è fatto dell'organizzazione stessa; il fatto corporativo è fatto ritagliato sulle fattezze non antropomorfe dell'ente collettivo, s'incentra sull'omissione delle doverose cautele preventive del rischio-reato».

⁶² Nel senso che il nucleo del disvalore di tale responsabilità (ritenuta "non penale") sarebbe rappresentato dal difetto organizzativo, per l'incapacità dell'ente di prevenire fenomeni criminosi, si v. M.A. MANNO, *Non è colpa mia! alla ricerca della colpevolezza perduta nella responsabilità "da reato" degli enti collettivi*, in Riv. trim. dir. pen. ec., 1-2/2018, p. 123 ss.

⁶³ G. DE SIMONE, op. cit., p. 409. Per tale natura, con conseguente rimprovero per la complessiva condotta di vita, v. O. DI GIOVINE, *Lineamenti*, cit., p. 92 ss.; ID., *Il criterio di imputazione soggettiva*, cit., p. 237.

⁶⁴ F. MUCCIARELLI, *Il fatto illecito dell'ente*, cit., p. 442; E. MUSCO, *Le imprese a scuola di responsabilità tra pene pecuniarie e misure interdittive*, in Dir. giust., 23/2001, p. 8; G. COCCO, *degli enti dipendenti da reato ed il ruolo dei modelli di prevenzione*, in Riv. it. dir. proc. pen., 2004, p. 90.

⁶⁵ Rileva che, di fatto, pervengono a conclusioni di questo tipo le costruzioni teoriche che hanno cercato di elaborare una colpevolezza autonoma dell'ente, finendo per erigerla attorno alla sua pericolosità generica: A. FIORELLA – N. SELVAGGI, *Dall'«utile» al «giusto». Il futuro dell'illecito dell'ente da reato nello 'spazio globale'*, Giappichelli, 2018, p. 200.

⁶⁶ Infatti, non dovrebbe accertarsi nessun nesso di causalità tra la condotta e l'evento condizionale. Si cfr. F. BRICOLA, *Punibilità (condizioni obiettive di)*, in Noviss. Dig. it., XIV, UTET, 1967, p. 593, che osserva che, altrimenti opinando, si genererebbe il rischio di cadere in confusione tra causalità eventuale e causalità

Piuttosto, l'ente risponde pur sempre per la stretta connessione esistente tra sé, il proprio difetto organizzativo e il reato⁶⁷; connessione che, ai fini di una compiuta appartenenza dell'illecito all'ente, deve apprezzarsi sotto il profilo causale⁶⁸ e colpevole⁶⁹. D'altra parte, anche un attento esame del dato legale conduce in questa direzione: si tenga presente che la legge presuppone che il reato dei soggetti "para-apicali" sia stato "reso possibile" da un vizio nella direzione o vigilanza, che viene appurata non solo con riguardo a posizioni singolari, ma valutando anche la sfera organizzativa ulteriore rispetto agli apicali. Inoltre, un legame eziologico è dato per implicito anche dal riferimento alle «carenze organizzative che hanno determinato il reato» nella disciplina sul ripristino *post-factum* (art. 17)⁷⁰. Dunque, la condotta dell'ente si atteggierebbe alla stessa stregua di un omesso impedimento dell'evento-reato, in ordine al quale l'ente sarebbe stato investito dall'ordinamento di una posizione di garanzia⁷¹.

Leggere l'enfasi oggettiva posta sulla "colpevolezza d'organizzazione" come profilo esclusivo della illiceità, poi, rischia di sconfinare in un disvalore "per il modo d'essere" dell'ente che allontana la responsabilità di quest'ultimo dal proprio baricentro d'origine⁷².

Per quanto concerne il primo versante, ai fini della personalizzazione della responsabilità, il reato deve essere la derivazione causale della lacuna organizzativa, secondo un accertamento svolto *ex post* rispetto alla sua commissione⁷³. Così ricostruito il profilo oggettivo, il reato costituisce, per così dire, l'evento da cui dipende l'esistenza dell'illecito dell'ente⁷⁴, ma in sinergia con la lacuna organizzativa, al punto da poter

necessaria. Si cfr. anche il rilievo logico-sistematico di V.N. D'ASCOLA, *Punti fermi e aspetti problematici delle condizioni obiettive di punibilità*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 1993, p. 655, il quale evidenzia che la soluzione contraria renderebbe l'art. 44 un inutile doppione dell'art. 42, comma 3 c.p. Si cfr. anche ID., *Reato e pena nell'analisi delle condizioni obiettive di punibilità*, ESI, 2004, p. 190 ss.

⁶⁷ Si cfr. M. PELISSERO, *La responsabilizzazione degli enti alla ricerca di un difficile equilibrio tra modelli «punitivi» e prospettive di efficienza*, cit., p. 365, che qualifica il reato come "evento", assimilando la responsabilità dell'ente a quella prevista dall'art. 57 c.p. Si cfr. anche F. GIUNTA, *La punizione degli enti collettivi: una novità attesa*, in G. DE FRANCESCO (a cura di), *La responsabilità degli enti: un nuovo modello di giustizia "punitiva"*, Giappichelli, 2004, p. 36; A. MELCHIONDA, *Brevi appunti sul fondamento dogmatico della nuova disciplina sulla responsabilità degli enti collettivi*, in F.C. PALAZZO (a cura di), *Societas puniri potest*, cit., p. 229.

⁶⁸ Si cfr. A. FIORELLA – N. SELVAGGI, *op. cit.*, cit., p. 210

⁶⁹ Causalità quantomeno agevolatrice, secondo M. PELISSERO, *La responsabilità*, cit., p. 754 e 758, che inquadra l'illecito tra le fattispecie di agevolazione colposa. Di agevolazione colposa discorrono anche A. FIORELLA – N. SELVAGGI, *op. cit.*, cit., p. 211, quale forma base di fatto dell'ente.

⁷⁰ A. FIORELLA, voce *Responsabilità*, cit., p. 5104

⁷¹ A. FIORELLA, *Principi generali e criteri di imputazione all'ente della responsabilità amministrativa*, cit., p. 85 ss.

⁷² ID. – N. SELVAGGI, [Compliance programs e dominabilità "aggregata" del fatto. Verso una responsabilità da reato dell'ente compiutamente personale](#), in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 3-4/2014, p. 114. Sui rischi insiti in una concezione che tenga conto del 'modo d'essere dell'ente', si v. le osservazioni svolte dagli stessi AA. in *Dall'«utile» al «giusto»*, cit., p. 201 ss. Rischi di cui è foriero l'orientamento giurisprudenziale che ricerca le carenze strutturali e di sistema che hanno alimentato o favorito l'illecito penale (si cfr. Cass., sez. I, 2 settembre 2015, n. 35818), secondo quanto evidenziato da A. SERENI, *La colpa di organizzazione nella responsabilità dell'ente da reato. Profili generali*, in D. PIVA (a cura di), *La responsabilità degli enti*, cit., p. 66 ss.

⁷³ A. FIORELLA, voce *Responsabilità*, cit., p. 5103-5104

⁷⁴ ID. – N. SELVAGGI, *Dall'«utile» al «giusto»*, cit., p. 197 e 206-207

discutere di una fattispecie imperniata su di un disvalore complesso, di condotta e d'evento⁷⁵.

In secondo luogo, dovrà verificarsi, sulla base di un giudizio *ex ante*, l'idoneità preventiva dell'organizzazione dell'ente al momento della commissione del reato, al fine di collocarlo all'interno dell'area del rischio consentito ovvero in quella del rischio non consentito⁷⁶, per poi procedere a valutarne l'ascrivibilità alla colpevolezza dell'ente, così come già illustrato⁷⁷.

Atteso che nell'un caso la sanzione tributaria viene posta a carico dell'ente per via della trasgressione della persona fisica, mentre nell'altro caso l'ente risponde non solo del reato, ma per avere contribuito alla sua commissione attraverso una condotta organizzativa inadeguata, ne discende il difetto di medesimezza fattuale tra i due binari.

D'altro canto, in senso contrario non basterebbe osservare la non afferenza del dolo o della colpa alla valutazione sull'*idem factum*, alla luce della giurisprudenza

⁷⁵ V. MONGILLO, *La responsabilità penale tra individuo ed ente collettivo*, cit., p. 140, 150 ss., 193 e 226 ss., il quale ricostruisce l'illecito dell'ente in chiave monosoggettiva, richiamando il modello *ex art.* 40, comma 2 c.p. Secondo l'A., però, l'ente risponderebbe per l'omessa prevenzione del reato ovvero per non aver ridotto *ex ante* il rischio della sua commissione entro il limite consentito dall'ordinamento. Il comportamento dell'ente risponderebbe a un complesso di carenze individuali. In senso analogo, si v. V. MANES, *nell'accertamento dell'idoneità del modello organizzativo*, in AA.VV., *Studi in onore di A. Fiorella*, II, RomaTre Press, 2021, p. 1638 ss. e 1651; S. MANACORDA, *L'idoneità preventiva dei modelli di organizzazione nella responsabilità da reato degli enti: analisi critica e linee evolutive*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2017, p. 69 ss.; C. PIERGALLINI, [Una sentenza "modello" della Cassazione pone fine all'estenuante vicenda "Impregilo"](#). Nota a Cass., Sez. VI, 11 novembre 2021 (dep. 15 giugno 2022), n. 23401, Pres. Fidelbo, Rel. Rosati, in questa Rivista, 27 giugno 2022, p. 4; ID., *Aspettative e realtà della (ancor breve) storia del d.lgs. n. 231/2001 in materia di responsabilità da reato degli enti*, in *Dir. pen. proc.*, 2022, p. 862 ss. Si v. anche F. PIERGALLINI, *op. cit.*, p. 23 ss.; E. GRECO, *L'illecito dell'ente dipendente da reato. Analisi strutturale del tipo*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2019, p. 2091 ss. Nel senso di un comportamento tendenzialmente riconducibile a un «omesso impedimento del reato», ma con riconoscimento di un contributo che l'azione dell'ente ha reso al reato, specie nei casi di reati espressione di «politiche istigatrici dell'ente», si v. A. FIORELLA, voce *Responsabilità*, cit., p. 5106-5107; A. FIORELLA – N. SELVAGGI, *Dall'«utile» al «giusto»*, cit., p. 206.

In senso contrario, M. SCOLETTA, *Sulla struttura «concorsuale» dell'illecito punitivo delle persone giuridiche nell'ordinamento italiano*, cit., p. 675, secondo cui la qualificazione come evento – oltre che come condizione obiettiva di punibilità – stravolgerebbe l'accertamento dell'illecito, giacché questo dovrebbe «muovere dal «fatto» proprio dell'ente, ovvero dal difetto organizzativo che integra la colpa collettiva, per poi accertare la causazione del reato/evento o la integrazione del reato/condizione obiettiva di punibilità». In verità, se tali considerazioni sono indiscutibili in presenza di una qualificazione del reato c.d. presupposto come condizione obiettiva di punibilità, non sembra possa dirsi ugualmente se si aderisce alla tesi dell'evento. Innanzitutto, non sembra condivisibile, sul piano metodologico, svolgere l'indagine su un piano inverso, muovendo dalla logica sequenziale dell'accertamento per inferire delle costruzioni dogmatiche. In disparte tali rilievi, poi, appare più ragionevole ritenere che l'ordine dell'accertamento rimanga immutato pur a fronte del riconoscimento della natura fattuale della colpa di organizzazione. In effetti, se è vero che la costruzione della fattispecie fornisce indicazioni sull'ordine logico da seguire nell'accertamento, sembra altrettanto evidente che, prima di verificare l'integrazione della condotta e il nesso causale intercorrente con l'evento, si debba riscontrare proprio l'esistenza di quell'evento da cui – non a caso – «dipende l'esistenza del reato» (art. 40, comma 1 c.p.). In altri termini, in assenza dell'evento – quindi del reato, nella prospettiva qui assunta – l'indagine ricostruttiva circa i fattori che lo hanno determinato non si attiverebbe nemmeno.

⁷⁶ Si cfr. A. FIORELLA – N. SELVAGGI, *Dall'«utile» al «giusto»*, cit., p. 208-209.

⁷⁷ Si cfr. D. BIANCHI, *op. cit.*, p. 10.

costituzionale⁷⁸, poiché la colpa di organizzazione è un profilo che sintetizza tanto la colpevolezza quanto il comportamento per il quale l'ente risponde sul piano obiettivo⁷⁹. Pertanto, non appare persuasiva l'opinione di chi ha argomentato per la sussistenza di una coincidenza tra i *facta* sull'assunto che la responsabilità degli enti ai sensi del d.lgs. n. 231/2001 sia polarizzata sul solo disvalore oggettivo e soggettivo del reato-presupposto⁸⁰.

A parere di chi scrive, non sembra che si possa giungere a esiti diversi spingendo all'estremo il concetto storico-sostanzialistico di *idem factum* seguito dalla Corte EDU, fino a individuare come vicenda nucleare di entrambi gli illeciti la violazione finanziaria⁸¹. Difatti, il fatto storico-naturalistico 'organizzazione' riferibile all'ente, al di là del raffronto con gli elementi costitutivi dell'illecito, non può esaurirsi nel mero accadimento istantaneo che integra l'illecito della persona fisica. L'organizzazione è un fenomeno dinamico, complesso, corrispondente a un vero e proprio processo di interazione fra i componenti della realtà collettiva che tende verso la formazione di una volontà unitaria⁸². Tali scelte e operazioni presuppongono un lasso di tempo esteso e

⁷⁸ In un precedente contributo su questo tema (G. GRASSO, *Responsabilità da reato tributario dell'ente e ne bis in idem*, cit.), avevamo osservato che l'affermazione della medesimezza fattuale degli illeciti della persona fisica e della persona giuridica avrebbe potuto poggiare sulla circostanza che l'elemento soggettivo non rientra nel fuoco degli elementi rilevanti ai fini del giudizio sull'*idem factum*. In questa sede si intende rimeditare quella prospettiva, tenuto conto delle considerazioni dogmatiche sopra illustrate.

⁷⁹ In questi termini, F. CONSULICH, *L'ente alla Corte. Il D.Lgs. 231/2001 al banco di prova delle carte dei diritti*, in *Resp. amm. soc. ent.*, 4/2019, p. 41; A.F. TRIPODI, *op. cit.*, 16-17; D. PIVA, [Reati tributari e responsabilità dell'ente: una riforma nel \(ancorché non di\) sistema](#), in questa *Rivista*, 15 settembre 2020, p. 278; F. PIERGALLINI, *La riforma dei reati tributari*, cit., p. 217 ss.

⁸⁰ Per questa tesi, si v. M. SCOLETTA, [Il principio di ne bis in idem e i modelli punitivi "a doppio binario"](#), in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 4/2021, p. 19, che richiama la posizione espressa in ID., *Sulla struttura «concorsuale» dell'illecito punitivo delle persone giuridiche nell'ordinamento italiano*, cit., p. 665 ss. Sembra partire dal presupposto della medesimezza fattuale M. BELLACOSA, *I reati tributari e i reati di contrabbando*, in G. LATTANZI – P. SEVERINO (a cura di), *Responsabilità da reato degli enti*, vol. I, Torino, 2020, p. 624; si v. anche F. D'ARCANDELO, [La responsabilità da reati degli enti per i delitti tributari: sintonie e distonie di sistema](#), in questa *Rivista*, 7/2020, p. 173; G. ARDIZZONE, [Il "volto attuale" del ne bis in idem europeo nel sistema penal-tributario](#), in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 4/2022, p. 223, il quale ritiene che la concezione maggiormente "elastica" dell'*idem factum* europeo debba far concludere per la sovrapposizione fattuale, esaurendosi il fatto storico-naturalistico nell'illecito commesso dalla persona fisica.

Di recente, ha argomentato per l'*idem factum* un decreto di archiviazione adottato dalla Procura di Milano il 9 novembre 2022 nella vicenda DHL, pubblicata in *Sistema penale*: si v. F. MUCCIARELLI, [Ne bis in idem, sanzioni tributarie e responsabilità dell'ente](#), in questa *Rivista*, 25 novembre 2022; M. SCOLETTA, [Condotte riparatorie e ne bis in idem nella responsabilità delle persone giuridiche per illeciti tributari](#), in questa *Rivista*, 28 novembre 2022. Prima di tale decreto, la giurisprudenza si è preoccupata di accertare l'esistenza di una "connessione sufficientemente stretta" tra i due procedimenti, dando per assodato l'*idem factum*, in un procedimento avente ad oggetto il delitto di associazione per delinquere finalizzato alla commissione di reati tributari, all'epoca dei fatti non ancora introdotti nel catalogo "231" (Cass., sez. III, 29 novembre 2019, n. 8785).

⁸¹ Sostiene questa tesi, come accennato, G. ARDIZZONE, *op. loc. ult. cit.* Ad ogni modo, come osservato da A.F. TRIPODI (*ult. op. cit.*, p. 18), si tratta di un'eventualità che non può essere esclusa, stante l'approccio sostanzialistico tipico delle Corti sovranazionali. Sul tema si ritornerà poco oltre in questo paragrafo.

⁸² Per la concezione delle decisioni dell'ente come processi decisionali, si v. C. PIERGALLINI, *Paradigmatica dell'autocontrollo penale (dalla funzione alla struttura del modello organizzativo ex d.lgs 231/2001)*, in AA.VV., *Studi*

comunque distinto rispetto alla trasgressione della norma sanzionatoria e involgono l'esercizio di funzioni eterogenee fra loro; ancorché questi aspetti siano poi sintetizzati all'interno del modello di organizzazione, del quale va valutata comunque l'attuazione⁸³. Donde, è possibile isolare e considerare quali entità distinte e non sovrapponibili sul piano empirico-temporale il reato e la condotta organizzativa.

Né si potrebbe obiettare che l'organizzazione assuma una dimensione puramente astratta, poiché è inevitabile che l'interprete selezioni quelle vicende concrete rese rilevanti dalla fattispecie normativa⁸⁴. La stessa Corte costituzionale ha riconosciuto che *l'idem factum* va esaminato alla luce delle componenti tipiche del fatto normativamente previsto: il fatto storico-naturalistico «*rileva secondo l'accezione che gli conferisce l'ordinamento [...]. Fatto, in questa prospettiva, è l'accadimento materiale, certamente affrancato dal giogo dell'inquadramento giuridico, ma pur sempre frutto di un'addizione di elementi la cui selezione è condotta secondo criteri normativi*»⁸⁵.

Le conclusioni non mutano se si distingue fra reati connotati da fraudolenza e reati meramente omissivi, nei limiti di quelle fattispecie che sono state previste dall'art. 25-*quinqüesdecies*. Con riguardo a questi ultimi, infatti, si potrebbe ipotizzare che il generale comportamento organizzativo tenuto dall'ente e il mancato adempimento degli obblighi fiscali da parte degli organi competenti finiscano col risultare indistinguibili.

In realtà, sembra escluderlo la considerazione che mentre l'omissione dell'organizzazione può essere definita come "impropria"⁸⁶, quindi riferita a un mancato impedimento del reato tenendo le condotte necessarie a tale scopo, quella sul fronte tributario sarebbe "propria", quindi corrispondente al mero inadempimento istantaneamente consumatosi alla scadenza del termine legale.

Nonostante si ritiene che debba escludersi che i due "binari" punitivi abbiano ad oggetto lo stesso fatto, resta la criticità di un carico sanzionatorio duplicato comunque riconducibile alla stessa violazione tributaria. Inoltre, com'è stato giustamente osservato in dottrina, non è escluso che, laddove la questione dovesse proporsi in sede sovranazionale, la Corte EDU possa adottare una impostazione sganciata dalle elaborazioni dogmatiche sin qui seguite e, valorizzando il ruolo dell'illecito tributario, concluda per la medesimezza fattuale alla base delle due responsabilità⁸⁷.

in onore di Mario Romano, III, Jovene, 2011, p. 2050 ss.; A. GULLO, *I modelli organizzativi*, in G. LATTANZI – P. SEVERINO (a cura di), *Responsabilità da reato degli enti*, cit., p. 257.

⁸³ Si rinvia a M. BELLACOSA, *I reati tributari e i reati di contrabbando*, cit., p. 628 ss. in ordine alla ricostruzione degli adempimenti organizzativi necessari ai fini della prevenzione dei delitti con modalità fraudolente.

⁸⁴ Sulla coincidenza tra fattispecie astratta e concreta nel ragionamento giuridico-penalistico, si v. le considerazioni di G. DELITALA, *Il fatto nella teoria generale del reato*, Cedam, 1930, nella nuova edizione Inschibboleth, 2024, p. 115-116. Nel ritenere trascurabile la contrapposizione fra *Tatbestand* astratto e *Tatbestand* concreto espressa dalla dottrina tedesca, l'Illustre Autore osserva che, dato che «ogni qualificazione di un fatto costituisce un'astrazione (...) da questo punto di vista, fattispecie legale e fattispecie concreta finiscono per coincidere».

Si cfr. altresì la distinzione fra fattispecie astratta, fattispecie concreta e caso operata in M. ORLANDI, *op. cit.*, p. 26 ss., e i rispondenti richiami giusfilosofici.

⁸⁵ Corte cost., 31 maggio 2016, n. 200.

⁸⁶ V. MONGILLO, *La responsabilità penale tra individuo ed ente collettivo*, cit., p. 140, 150 ss., 193 e 226 ss.

⁸⁷ A.F. TRIPODI, *ult. op. cit.*, p. 18

Inoltre, quantunque si dovesse seguire l'impostazione sopra proposta e quindi escludere la medesimezza fattuale tra i due illeciti, rimane comunque ferma la criticità di una risposta sanzionatoria multipla derivante da fattispecie parzialmente sovrapponibili, con conseguente rischio che l'ente sia assoggettato a un esito afflittivo sproporzionato. Come visto, ancorché qualificata come mera obbligazione civile, la sanzione tributaria posta a carico dell'ente finisce per risolversi in una vera e propria punizione per la connessione esistente tra l'illecito e la sfera di interessi dell'ente che sia parte del rapporto tributario.

Ebbene, nell'un caso l'ente risponderebbe della semplice commissione della violazione; nell'altra ipotesi per avervi contribuito con una propria condotta organizzativa. Attesa la coincidenza tra illecito amministrativo e reato della persona fisica, essa si appunta comunque su uno dei profili di disvalore dell'illecito dell'ente, che se gravasse doppiamente a proprio carico darebbe luogo a una pena che nel cumulo risulterebbe incongrua.

Onde evitare equivoci, giova ribadire che non si sta discutendo di *bis in idem*, bensì di proporzione. Orbene, il *ne bis in idem* penalistico esprime anche un'esigenza di proporzione: è chiaro che rispondere doppiamente per uno stesso fatto darebbe luogo a una pena ingiusta, che non risponderebbe alla gravità del fatto e alla colpevolezza dell'agente.

In misura analoga, ancorché manchi un vero e proprio *idem factum* in termini sostanziali, non è possibile valorizzare doppiamente uno stesso elemento storico ai fini della determinazione della sanzione corrispondente a fatti sì diversi, ma tra i quali intercorrano profili di connessione. In questi casi, se non si potrà discutere di vero e proprio *bis in idem*, il limite è comunque rappresentato dal principio di proporzionalità della pena.

Del resto, l'esigenza di garantire l'unificazione del trattamento sanzionatorio pur a fronte di fatti diversi è stata valorizzata dall'ordinamento nel caso del concorso di reati, attraverso il cumulo giuridico⁸⁸. È apparsa esprimere la medesima esigenza – sempre in presenza di fatti eterogenei – la giurisprudenza costituzionale che ha rinvenuto nel principio di proporzione il canone attraverso il quale mantenere entro una logica di congruità il trattamento sanzionatorio discendente dalla c.d. spirale di condanne⁸⁹. Analogamente, l'istanza di una proporzionalità complessiva della pena è stata avvertita dalla giurisprudenza di legittimità più recente finanche in presenza di reati in ordine ai quali, per il rapporto di eterogeneità eventistica e di incompatibilità strutturale, non sia possibile discutere di medesimezza fattuale, secondo il criterio formulato dalla sentenza n. 200 del 2016. In casi siffatti, sulla scorta del c.d. principio di detrazione, si potrà fare

⁸⁸ Si cfr. M. DONINI, Septies in idem. *Dalla «materia penale» alla proporzione delle pene multiple nei modelli italiano ed europeo*, in *Cass. pen.*, 2018, p. 2301.

Si v. Cons. Stato, 20 dicembre 2022, n. 1159, che ha richiamato un criterio omologo alla continuazione nel caso di illeciti amministrativi *antitrust* in assenza di previsione di legge proprio facendo leva sul principio di proporzionalità.

⁸⁹ Corte cost., 20 luglio 1993, n. 343; Corte cost., 18 novembre 1993, n. 422

ricorso all'art. 133 c.p. nel secondo giudizio per compensare le due sanzioni avvicendatesi tra loro⁹⁰.

Per tali ragioni, rimaneva opportuno domandarsi se e in che termini fosse possibile operare una ricostruzione del quadro sanzionatorio complessivamente sopportato dalle persone giuridiche sotto la lente tanto, eventualmente, del *ne bis in idem* – per lo spauracchio di una condanna della Corte di Strasburgo – quanto del principio di proporzione.

In definitiva, quantunque si sia opinato nel senso della inesistenza di un *bis in idem*, il tema della ricomposizione dei binari “doppi” alla luce dei criteri europei conserva la propria rilevanza.

Sul coordinamento procedimentale, si è già avuto modo di svolgere alcune osservazioni in precedenza, per cui non sorgono particolari problemi, in astratto, restando ogni valutazione rimessa all'esame della singola vicenda.

Assodata la prevedibilità del secondo procedimento, occorrerà verificare, innanzitutto, la complementarietà degli scopi dei due regimi sanzionatori, rispetto alla quale non sembrano ravvisabili degli ostacoli, posto che mentre le sanzioni tributarie sono improntate a una logica riscossiva, il sistema “231” persegue scopi di specialprevenzione⁹¹.

Resta la fase concernente la garanzia della proporzionalità complessiva della sanzione, nella quale si inserisce la fattispecie compensativa di nuovo conio.

7. Analisi del nuovo art. 21-ter d.lgs. 74/2000: “nuove” soluzioni, nuovi problemi?

Tornando all'art. 21-ter d.lgs. 74/2000, vale la pena richiamare per esteso il testo del nuovo articolo di legge: «Quando, per lo stesso fatto è stata applicata, a carico del soggetto, una sanzione penale ovvero una sanzione amministrativa o una sanzione amministrativa dipendente da reato, il giudice o l'autorità amministrativa, al momento della determinazione delle sanzioni di propria competenza e al fine di ridurne la relativa misura, tiene conto di quelle già irrogate con provvedimento o con sentenza assunti in via definitiva».

Per comprenderne al meglio la portata, è opportuno analizzare partitamente ciascun segmento del disposto legislativo.

Un primo aspetto inerisce all'ambito soggettivo di applicazione: la disposizione appare applicabile anche agli enti. Una possibile obiezione avrebbe potuto riguardare il criterio topografico, considerato che il d.lgs. 74/2000 si occupa della responsabilità strettamente penale – quindi delle persone fisiche – e atteso che soltanto negli artt. 19-21, precedentemente, si faceva menzione degli enti, in senso peraltro escludente.

Tuttavia, la riforma ha superato questo potenziale rilievo, integrando appieno gli enti nella disciplina generale del sistema punitivo del d.lgs. 74/2000. Depongono in

⁹⁰ Si cfr. Cass., sez. V, 25 ottobre 2021, n. 1363.

⁹¹ D. PIVA, *Reati tributari e responsabilità dell'ente*, cit., p. 280, nonché, adesivamente, A.F. TRIPODI, *ult. op. cit.*, p. 24.

questa direzione non soltanto il riferimento ai “soggetti”, espressione di genere che può intendersi utilizzata con l’intenzione di ricomprendere anche soggetti di diritto diversi dalle persone fisiche⁹², ma soprattutto il richiamo successivo alle sanzioni «dipendenti da reato»; con tale dizione intendendosi, chiaramente, le sanzioni contemplate dal d.lgs. 231/2001.

Un secondo profilo è quello della medesimezza fattuale. Infatti, il legislatore indica fra i presupposti del coordinamento sostanziale l’applicazione delle sanzioni al medesimo soggetto per lo stesso fatto⁹³.

Le possibili opzioni interpretative della disposizione sono due.

Una prima impostazione prende le mosse dal presupposto che lo stesso fatto vada inteso quale requisito tipico del divieto di *bis in idem*, sia pure letto nella prospettiva europea⁹⁴. Quando è possibile affermare l’*idem factum*, la disposizione troverà applicazione; in caso contrario, non vi saranno spazi operativi per l’art. 21-ter.

Seguendo questa lettura l’opzione dogmatica di cui sopra – oscillante fra l’esistenza o meno della medesimezza fattuale fra illecito amministrativo e illecito penale – si tramuterebbe anche nella scelta di far applicare o meno la nuova previsione. Tuttavia, se si dovesse concludere per la eterogeneità dei fatti contemplati nell’ambito dei due “binari”, non potrebbe integrarsi la fattispecie che sta alla base dell’art. 21-ter.

All’interno di questa visione, si potrebbe ritenere che il legislatore abbia aderito all’idea della sostanziale coincidenza dei fatti, respingendo le obiezioni sopra formulate.

Senonché, questa conclusione trascurerebbe la separazione di ruoli fra dottrina e legislazione: escluso il caso di alcune scelte politico-criminali, la legge non si schiera per una o per un’altra posizione dogmatica, ma elabora soluzioni di carattere pratico, che possano risolvere problematiche concrete in atto o in potenza.

Un’altra prospettiva potrebbe essere quella di ritenere che la novità normativa non abbia dato per assodata la coincidenza fattuale in relazione al regime sanzionatorio tributario a carico degli enti, ma che questa debba essere ricercata dall’interprete, magari ponendo il distinguo in base alle dimensioni dell’ente (sul quale tema, si tornerà nel prosieguo).

Anche questa lettura non sembra plausibile, poiché risulterebbe difficile ritenere che il legislatore avesse in mente una differenziazione di questo tipo, specialmente

⁹² Anche laddove il legislatore avesse utilizzato il lemma ‘persona’ si sarebbe potuto argomentare a sostegno dell’estensibilità all’ente della previsione in esame, attesa la genericità del termine e la sua attitudine a riferirsi all’ente di diritto in quanto tale, in assenza di specificazioni aggettivanti quali ‘fisica’ e ‘giuridica’. Nondimeno, ciò avrebbe dato luoghi ad equivoci, latori di discussioni interpretative sul significato testuale, e la questione si sarebbe potuta porre solo in chiave problematica. Il richiamo ai ‘soggetti’, invece, sembra essere volutamente impiegato allo scopo di ricomprendere tanto le persone fisiche quanto gli enti collettivi. Sull’unità giuridica del concetto di persona, quale presupposto per il riconoscimento della soggettività giuridica, tra gli altri, si v. F. GALGANO, voce *Persona giuridica*, in *Digesto civ.*, UTET, 1995, XIII, p. 1 (versione reperibile nelle banche dati *online*); M. MICHETTI, *Contributo per uno studio dei diritti costituzionali delle persone giuridiche*, Aracne, 2008, p. 9 ss.

⁹³ Si è rilevato come appaia peculiare che il legislatore impieghi il sintagma “stesso fatto” con significati diversi nel d.lgs. 74/2000, posto che l’art. 19 viene interpretato secondo l’*idem legale*, mentre nell’art. 21-ter si ha presente l’*idem factum*: A. INGRASSIA, *op. cit.*, 2:42:58 ss.

⁹⁴ Corte EDU, 10 febbraio 2009, *Sergey Zolotoukhin c. Russia*.

poiché nessuna distinzione viene operata sul piano soggettivo. Soprattutto, una proposta di questo tipo sembra varare una discriminazione irragionevole, perché l'esclusione *tout court* dall'integrazione fra le sanzioni in base al mero profilo dimensionale non appare di per sé giustificata.

A questo punto, sembra maggiormente plausibile una diversa interpretazione. Come anticipato, il legislatore concepisce una soluzione pratica, che possa scongiurare sia una condanna da parte della Corte di Strasburgo, sia, più in generale, che possa assicurare un risultato sanzionatorio complessivamente proporzionato. Dunque, il concetto di «stesso fatto», ai soli fini della compensazione in esame, andrebbe inteso come stesso illecito-presupposto, tanto alla base della sanzione amministrativa quanto, come reato, fondante la responsabilità ai sensi del d.lgs. 231/2001.

Alla luce di quanto sopra argomentato, sembra che si debba concludere che il legislatore “lanci il cuore oltre l'ostacolo” dogmatico e si faccia portatore di una prospettiva ampia volta a massimizzare l'applicazione del principio di proporzione. L'intento è quello di evitare delle sanzioni che possano risultare comunque eccessive, duplicando alcuni profili di valutazione in sede di commisurazione della punizione, come si ricava dalla legge delega.

Quanto appena osservato conduce immediatamente l'interprete a esaminare il terzo aspetto rilevante, forse quello di centrale importanza e maggiore problematicità interpretativa: cosa significa che il giudice o l'autorità amministrativa debbano “tenere conto” delle sanzioni già irrogate in via definitiva, al fine di ridurne l'entità?⁹⁵

Il quesito, appena posto in maniera generica, può consentire di sondare la portata della disposizione se scandito in una serie di interrogativi specifici.

7.1. Oggetto della compensazione: riguarda la sola sanzione pecuniaria o può riferirsi anche alle sanzioni interdittive?

Per rispondere al quesito posto nel titolo, va osservato sin da subito che la ricomprensione delle sanzioni interdittive nello spettro dello strumento riduttivo dell'art. 21-ter, in realtà, si presenta alquanto problematica. L'ostacolo non è tanto rappresentato dalla disomogeneità delle sanzioni, quanto piuttosto dall'esigenza di offrire una ricostruzione coerente con il “micro-sistema” del d.lgs. 231/2001⁹⁶. A tal fine,

⁹⁵ Il carattere anodino della disposizione è sottolineato da A. INGRASSIA, *op. cit.*, 2:45:35 ss., il quale osserva che l'incertezza investe, nello specifico, lo strumento normativo che consenta al giudice di “tenere conto” della sanzione. Diversamente, tale strumento sarebbe già disponibile per le sanzioni ricollegate all'IVA poiché il diritto unionale consente in quel caso di disapplicare la sanzione.

⁹⁶ Rispetto all'art. 187-terdecies t.u.f. e con riguardo alla persona fisica, invece, l'ampiezza della formulazione della disposizione dal 2018 ha aperto alla possibilità di compensare ogni misura punitiva. Pertanto, vi possono rientrare le pene detentive, peraltro alla luce dell'intenzione del legislatore della riforma e, soprattutto, dell'autonomia della ipotesi di limitazione della sanzione da irrogare alla parte da riscuotere. Inoltre, dovrebbe concludersi anche per la sussunzione delle pene accessorie e della confisca *ex art.* 187 t.u.f. nell'alveo di operatività della disposizione in esame, alla luce della genericità del dato letterale e del pieno parallelismo fra le conseguenze sanzionatorie penalistiche e amministrative. In senso positivo sulle misure

l'art. 21-ter deve essere coordinato con l'art. 17, il quale, allo scopo di neutralizzare le sanzioni interdittive richiede il concorso di tre condotte riparatorie, le quali esulano, invece, dal disposto dell'art. 21-ter.

Del resto, criticità analoghe sul mancato coordinamento col disposto degli artt. 12-17 d.lgs. 231/2001 erano emerse nella nota vicenda DHL⁹⁷. In particolare, considerando le condotte riparatorie tenute e l'entità della sanzione amministrativa, in luogo della riduzione della punizione, è stata disposta l'immediata archiviazione dell'indagine.

Tuttavia, se la disciplina del decreto del 2001 si occupa della sola riduzione della sanzione a carico dell'ente, non è possibile dare ingresso per loro tramite a una nuova causa di non punibilità, che richiederebbe un puntuale fondamento legale. Ciò appare confermato dall'art. 21-ter d.lgs. 74/2000, che dà rilievo normativo autonomo alla doppia irrogazione, al di fuori delle fattispecie riduttive del decreto del 2001. La nuova previsione non può surrogarsi alle disposizioni in esame, né assumere una portata speciale rispetto ad esse. Pertanto, la compensazione o esclusione delle sanzioni interdittive può discendere solo dalla integrazione delle condotte riparatorie di cui all'art. 17 d.lgs. 231/2001.

D'altro canto, nel caso di integrazione fra sanzioni omogenee, rispetto a quelle interdittiva opera già il meccanismo di assorbimento di cui all'art. 83 d.lgs. n. 231/2001, oltre allo scomputo del c.d. pre-sofferto.

Al limite, l'art. 21-ter d.lgs. 74/2000 può integrarsi con la diminuzione contemplata all'art. 12, nella misura in cui può assumere una dimensione riparativa. In questo caso, potrebbe aversi un concorso di sanzioni positive, ma sui rapporti fra le due disposizioni si avrà modo di tornare oltre.

7.2. Il quomodo della compensazione delle sanzioni pecuniarie alla luce della commisurazione bifasica di cui all'art. 11 d.lgs. 231/2001.

Per rispondere a tale quesito giova rammentare la fisionomia peculiare della sanzione pecuniaria a carico degli enti⁹⁸. Per garantirne l'intrinseca efficacia, la legge ha

ablatorie si v. Cass., sez. V, 15 aprile 2019, n. 39999, con con nota di A. F. TRIPODI, *Ne bis in idem e insider trading: dalla Cassazione i criteri per una risposta sanzionatoria proporzionata*. Sulle sanzioni accessorie, conformemente, L. BARON, *Test di proporzionalità e ne bis in idem. La giurisprudenza interna alla prova delle indicazioni euro-convenzionali in materia di market abuse*, in *Arch. Pen.*, 3/2019, p. 37., ove si accenna all'inclusione delle sanzioni amministrative accessorie nella materia penale europea da parte di Corte EDU, 11 giugno 2009, *Dubus S.A. c. Francia*, § 37. *Contra* Trib. di Milano n. 14767 del 2018; F. MUCCIARELLI, *Gli abusi di mercato riformati e le persistenti criticità di una tormentata disciplina*, cit., p. 21. Sulla possibilità dello scomputo tra sanzioni omogenee e tra sanzioni che siano tali nel genere, ma non nella specie, si v. A.F. TRIPODI, *Ne bis in idem europeo e doppi binari punitivi*, cit., p. 242 ss.

⁹⁷ Come già indicato sopra, il cui provvedimento è disponibile in questa Rivista al seguente indirizzo: <https://www.sistemapenale.it/it/scheda/mucciarelli-ne-bis-in-idem-sanzioni-tributarie-ente-dhl>

⁹⁸ Sanzione che assume un ruolo centrale nel d.lgs. 231/2001, con abbandono del ruolo di «ancella della pena detentiva»: in questi termini, A. MANNA, *Riflessioni rapsodiche su offensività, colpevolezza e sistema sanzionatorio nella struttura dell'illecito dell'ente da reato*, in A. FIORELLA – A. GAITO – A. S. VALENZANO (a cura di), *La*

abbandonato la logica tradizionale della commisurazione a somma complessiva⁹⁹ per abbracciare una quantificazione “per quote” e “a struttura bifasica”¹⁰⁰. La prima fase concerne la individuazione delle quote, non inferiori a cento né superiori a mille (art. 10, comma 2)¹⁰¹, mentre la seconda afferisce all’attribuzione del relativo importo, tra 258 e 1.549 euro (comma 3)¹⁰².

La struttura bifasica del giudizio si riflette sui criteri di commisurazione della sanzione *ex art.* 11, che mantiene separate la gravità del fatto e il grado di responsabilità dalle condizioni economiche e patrimoniali dell’ente, che ne esprimono la sensibilità alla pena¹⁰³.

In primo luogo, la gravità del fatto evoca la «gravità del reato» di cui all’art. 133, comma 1 c.p. nonché la «gravità della violazione» di cui all’art. 11 l. n. 689 del 1981¹⁰⁴. In

responsabilità dell’ente da reato nel sistema generale degli illeciti e delle sanzioni, cit., p. 76 (corsivo dell’A. riportato in tondo).

⁹⁹ Nella relazione di accompagnamento alla Riforma Cartabia – che, pur riformando la pena pecuniaria per le persone fisiche, non ha coinvolto il meccanismo commisurativo – si è evidenziata l’esigenza di una profonda e complessiva rivisitazione della pena pecuniaria tradizionale, coinvolgendo, tra i vari profili, anche l’adozione del sistema dei tassi o delle quote giornaliere (si cfr. p. 266).

¹⁰⁰ *Relazione al d.lgs. 8 giugno 2001*, n. 231, cit., p. 30.

Dal punto di vista comparatistico, mentre alcuni Paesi hanno mantenuto il sistema tradizionale a somma complessiva entro un minimo e un massimo edittale (es. Repubblica di San Marino, Germania e in parte Spagna), con possibilità di valutare alcune circostanze aggravanti o attenuanti (per es. i *compliance programs* negli U.S.A. o le condotte collaborative nella disciplina spagnola), o addirittura senza limiti massimi (es. Inghilterra, Galles, ecc.), in altri la quantificazione è effettuata “per quote giornaliere” (es. Danimarca, Svezia, Finlandia, Spagna, Portogallo, Slovenia, Austria, Francia). Il parametro dell’ammontare può variare: per es., in nel diritto penale tedesco è rappresentato dal reddito netto giornaliero, mentre in Austria si tiene conto del potere di spesa del reo. Invece, come accennato, differenza del codice penale tedesco, l’OWiG – che ha introdotto la responsabilità amministrativa degli enti – ha mantenuto il sistema di determinazione a somma complessiva, salvo prevedere al § 17 che la sanzione deve essere superiore al vantaggio economico conseguito dall’illecito, anche oltre il massimo edittale.

¹⁰¹ A differenza dell’art. 133-*bis* c.p., il rapporto ricavabile dalle quote giornaliere *ex art.* 10 è più ampio, cioè da “uno a sei”, al fine di assicurare un corretto adeguamento alle condizioni economiche dell’impresa, tenuto conto della diversificazione delle realtà imprenditoriali italiane (*Relazione al d.lgs. 8 giugno 2001*, n. 231, cit., p. 31).

¹⁰² L’art. 11, lett. g) l. n. 300 del 2000 si era limitato a prevedere i limiti minimi e massimi e un rinvio implicito all’art. 133-*bis* c.p. (o all’art. 11, l. n. 689/1981) perché si tenesse conto delle condizioni economiche della *societas*, ma non sembrava discostarsi dal regime a somma complessiva. Sennonché, l’aumento fino al triplo o la diminuzione sino ad un terzo della pena pecuniaria sarebbe stato impraticabile, in quanto si sarebbe pervenuti agevolmente a una misura eccedente i limiti previsti dalla legge delega. Onde scongiurare il rischio di inadeguatezza del sistema sanzionatorio di cui sarebbe stata foriera la riduzione della risposta sanzionatoria prevista per i singoli reati, si è preferito introdurre un modello come quello descritto: così, *Relazione al d.lgs. 8 giugno 2001*, n. 231, cit., p. 30 ss.

¹⁰³ C. DE MAGLIE, *L’etica e il mercato. La responsabilità penale delle società*, Giuffrè, 2002, p. 335; R. GUERRINI, *La responsabilità da reato degli enti*, Giuffrè, 2006 p. 165. Come si evince dalla *Relazione* (p. 31), benché tale regime fosse stato ispirato dal *Tagessatzsystem* del § 40 StGB tedesco e da quelli di analoga fattura di altri Paesi europei, esso se ne differenzia, giacché in quei contesti la sanzione si atteggia a conseguenza “di durata”. L’ancoraggio a dei valori assoluti, ricompresi dentro una cornice edittale, invece, è stato ritenuto incompatibile con la piena adesione a tali alternative.

¹⁰⁴ Il necessario confronto tra i criteri dell’art. 11 d.lgs. n. 231 del 2001 e quelli di cui all’art. 133 c.p. è stato messo in evidenza anche in giurisprudenza: si cfr. Cass., sez. V, 16 luglio 2019, n. 38115.

secondo luogo, rileva il grado di responsabilità dell'ente, il quale afferisce alla colpevolezza e «concerne l'intensità del coinvolgimento dell'ente nell'illecito»¹⁰⁵. Tale fattore secondo taluni muta al variare dei soggetti che hanno commesso il reato¹⁰⁶: nel caso di soggetti apicali, la riconduzione dell'illecito alla politica societaria fonda, di per sé, un giudizio di maggiore rimprovero; qualora siano coinvolti soggetti para-apicali, invece, occorrerà avere riguardo all'esistenza e al grado di idoneità ed efficacia del modello organizzativo¹⁰⁷.

In realtà, proprio l'importanza sistematica del difetto d'organizzazione all'interno della fattispecie complessa di responsabilità dovrebbe condurre a tenerne conto in ogni caso. Difatti, se esso costituisce un elemento strutturale, oggettivo e soggettivo, della responsabilità e una componente del giudizio di disvalore ordinamentale, non può essere trascurato ai fini della determinazione della sanzione.

Infine, il criterio dell'eventuale realizzazione di condotte riparatorie, che richiama l'omologo dell'art. 11 l. n. 689 del 1981¹⁰⁸, dà enfasi alla finalità di prevenzione speciale che innerva l'intero sistema della responsabilità degli enti finanche nell'applicazione della sanzione pecuniaria¹⁰⁹. Pertanto, la prospettiva del giudice, oltre

Peraltro, si discute in dottrina se la gravità del reato debba essere esaminata nella sua dimensione esclusivamente oggettiva ovvero anche soggettiva. In questo secondo senso, per omogeneità rispetto all'art. 133, comma 1 c.p., si v. T. EPIDENDIO, *Il sistema sanzionatorio e cautelare*, in A. BASSI – T. EPIDENDIO (a cura di), *Enti e responsabilità da reato*, Giuffrè, 2006, p. 299. Nel senso dell'irrelevanza della componente soggettiva, poiché tale sarebbe anche nell'indagine sul reato presupposto, coincidente con un "fatto antigiusuridico", si v. R. LOTTINI, *Il sistema sanzionatorio*, in G. GARUTI (a cura di), *Responsabilità degli enti per illeciti amministrativi dipendenti da reato*, Cedam, 2002, p. 138 ss.; C. PIERGALLINI, *I reati presupposto della responsabilità dell'ente e l'apparato sanzionatorio*, in G. LATTANZI, *Reati e responsabilità degli enti*, cit., p. 224; M. RIVERDITI, *La responsabilità degli enti: un crocevia tra repressione e specialprevenzione*, Jovene, 2009, p. 286; A. ROSSI, *Le sanzioni dell'ente*, in S. VINCIGUERRA – M. CERESA GASTALDO – EAD., *La responsabilità dell'ente per il reato commesso nel suo interesse*, Cedam, 2004, p. 28.

¹⁰⁵ V. MONGILLO – M. BELLACOSA, *Il sistema sanzionatorio*, in D. PIVA (a cura di), *La responsabilità degli enti*, cit., p. 300. In senso analogo, si v. E. AMATI, *La responsabilità da reato degli enti. Casi e materiali*, UTET, 2007, p. 102 ss.

¹⁰⁶ Sottolinea che l'inclusione dello "spessore della volontà sociale" richiamerebbe la contraddizione tra la teoria dell'immedesimazione organica e la colpa d'organizzazione, V. TORRE, sub art. 11, in *Compliance. Responsabilità da reato degli enti collettivi*, Wolters Kluwer Italia, 2019, edizione online, p. 378.

¹⁰⁷ *Ibidem*; R. LOTTINI, *Il sistema sanzionatorio*, cit., p. 140 ss.; C. PIERGALLINI, *Sistema sanzionatorio e reati previsti dal codice penale*, cit., p. 1357; ID., *I reati presupposto della responsabilità dell'ente e l'apparato sanzionatorio*, cit., p. 223. Più di recente, in questi termini, anche A.M. MAUGERI, *La funzione rieducativa della sanzione*, cit., p. 97. Secondo G. DE VERO, *La responsabilità penale delle persone giuridiche*, in C.F. GROSSO – T. PADOVANI – A. PAGLIARO (dir.), *Trattato di diritto penale*, vol. 4, Giuffrè, 2008, p. 218 ss., è criticabile la scelta legislativa di aver costruito gli estremi sanzionatori in base alla tipologia dei reati presupposto (si v. anche ID., *Il sistema sanzionatorio di responsabilità ex crimine degli enti collettivi, I parte*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2/2006, p. 173). Piuttosto, la distinzione tra i criteri di attribuzione, in base all'autore del reato, avrebbe dovuto già ispirare la diversificazione delle cornici edittali, affinché venisse predisposta una pena proporzionata al disvalore dell'illecito dell'ente.

¹⁰⁸ Mentre si differenzia dall'attenuante ex art. 62 n. 6 c.p., che esige la spontaneità e l'efficacia del c.d. ravvedimento operoso.

¹⁰⁹ R. LOTTINI, *Il sistema sanzionatorio*, cit., p. 141, che mette in evidenza l'equiordinazione rispetto ai criteri retrospettivi; in senso analogo, P. SEVERINO, *La responsabilità dell'ente ex d.lgs. n. 231 del 2001: profili sanzionatori e logiche premiali*, in AA.VV., *La pena, ancora: fra attualità e tradizione. studi in onore di Emilio Dolcini*, I, Giuffrè

che rivolta al passato, in connessione con logiche di retribuzione e deterrenza,¹¹⁰ è arricchita da un'indole prognostica, quale giudizio di idoneità allo scopo¹¹¹.

L'obiettivo specialpreventivo è poi perseguito soprattutto attraverso la seconda fase del giudizio commisurativo, al fine di scongiurare il rischio di addivenire a risposte punitive inidonee alle concrete esigenze dissuasive¹¹². Al contempo, essa assicura compiutamente la proporzionalità della pena pecuniaria, poiché la dimensione eminentemente patrimoniale dell'ente rende rilevanti i diversi gradi della propria capacità di sopportazione della sanzione, espressi dalle proprie condizioni economico-patrimoniali¹¹³.

Tornando all'art. 21-ter, è da preferire l'idea che la riduzione debba investire il numero delle quote, poiché la valutazione in esame si intromette nella prima fase del giudizio (art. 11, comma 1). Nello specifico, si tratta di un giudizio relativo al disvalore del fatto, posto che il pagamento si iscrive in una condotta riparatoria in senso ampio, volta a «eliminare o attenuare le conseguenze del fatto».

2018, p. 1101 ss. e p. 1113; E. BATTAGLIA, *Le sanzioni*, in A. D'AVIRRO – A. DI AMATO (a cura di), *La responsabilità da reato degli enti*, Cedam, 2009, p. 296. Per F. MACRÌ, *Le sanzioni (artt. 9-14, 16, 20-23)*, in A. CADOPPI – S. CANESTRARI – A. MANNA – M. PAPA (a cura di), *Diritto penale dell'economia*, II, UTET, 2017, p. 2625, si tratta del criterio che riflette maggiormente l'orientamento marcatamente specialpreventivo del sistema sanzionatorio. Come si legge in A.M. MAUGERI, *La funzione rieducativa della sanzione*, cit., p. 95 ss., questo criterio dimostra la centralità della funzione specialpreventiva nel procedimento commisurativo, mentre occorre rifuggire da una determinazione della pena secondo prevenzione generale. L'irrogazione di pene esemplari, legate al mero allarme sociale scaturito dall'accadimento criminoso genera meno scrupoli, rispetto alle persone fisiche, di scadere in una violazione dei principi di colpevolezza e proporzione più accentuato rispetto alle persone fisiche.

¹¹⁰ M. DONINI, *Compliance, negozialità e riparazione dell'offesa nei reati economici*, in AA.VV., *La pena, ancora*, cit., p. 579.

¹¹¹ F. MUCCIARELLI, *Le sanzioni interdittive temporanee nel d.lgs. n. 231/2001*, in E. DOLCINI – C.E. PALIERO (a cura di), *Studi in onore di Giorgio Marinucci*, III, cit., p. 2516.

¹¹² R. GUERRINI, *La responsabilità*, cit., p. 159. In questo senso, il giudizio bifasico tempera il rischio di ineffettività della mera sanzione pecuniaria nei confronti degli enti di piccole o medie dimensioni, paventato da M. RIVERDITI, *La responsabilità*, cit., p. 49; per questo rilievo, si v. A.M. MAUGERI, *La funzione rieducativa della sanzione*, cit., p. 105 nt. 35.

¹¹³ Si cfr. C. DE MAGLIE, *L'etica*, cit., p. 335; R. GUERRINI, *La responsabilità*, cit. p. 160 e 165; A. ALESSANDRI, *Diritto penale*, cit., p. 239 ss.; A. ROSSI, *Le sanzioni*, cit., p. 67 ss.; L. PELLEGRINI, *Sanzione pecuniaria e procedimento di commisurazione nel sistema della responsabilità dell'ente*, in D. PIVA (a cura di), *La responsabilità degli enti*, cit., p. 552 e 565, che parla di proporzionalità "a tutto tondo", in quanto comprensiva di aspetti relativi tanto all'illecito quanto alla capacità di pena dell'ente. Più in generale, si è osservato autorevolmente come rispetto alla pena detentiva la capacità di tolleranza delle afflizioni risulti tendenzialmente omogenea per le persone fisiche, mentre ciò non accade quando la pena intacca il patrimonio: in questi termini, F. VIGANÒ, *La proporzionalità della pena. Profili di diritto penale e costituzionale*, Giappichelli, 2021, p. 200; si cfr. L. GOISIS, *La pena pecuniaria. Un'indagine storica e comparata*, Giuffrè, 2008, p. 35 ss.; M. ROMANO – G. GRASSO, *Commentario*, cit., p. 346.

7.3. *Il dichiarato teleologismo riduttivo e la commisurazione extraeditale. I limiti della riduzione: è possibile disapplicare la sanzione?*

Qui si innesta un'ulteriore riflessione. Mentre quello di cui all'art. 11 è un giudizio infraeditale, l'art. 21-ter, per avere una sua rilevanza autonoma, deve legittimare un giudizio extraeditale, che consente di diminuire le quote andando oltre la cornice editale delineata dal legislatore.

Con tale apertura la nuova disposizione consente di irrogare una pena proporzionata, ma non illegale, nella misura in cui la legalità è assicurata dall'autorizzazione dell'art. 21-ter¹¹⁴.

A questo punto occorre chiedersi se sussista un minimo insuperabile per la riduzione o se il giudice abbia piena discrezionalità, fino a poter disapplicare *tout court* la sanzione. Si tratta di un altro aspetto lasciato irrisolto dall'ampia formula del "tenere conto".

L'interrogativo è posto proprio dal necessario rispetto del principio di legalità della pena, poiché, in assenza di un "minimo extradittale", si potrebbe paventare il rischio di un ossequio soltanto formale del principio e di apertura di spazi eccessivi per le determinazioni del giudice.

Di regola, invece, il legislatore codicistico si è premurato di fissare i confini insuperabili delle valutazioni extraeditali del giudice: basti pensare al regime delle circostanze che, in via generale, non consente al giudice di andare oltre la misura di un terzo allorquando la legge si limiti a stabilire che la pena è aumentata o diminuita (art. 65 c.p.).

In assenza di una previsione normativa specifica, occorre chiedersi se sia possibile rinvenire un dato sistematico, all'interno del d.lgs. 231/2001, che possa offrire un riferimento adeguato.

In primo luogo, va escluso che possa rilevare a tali fini l'art. 10, comma 2, che fissa la misura minima di cento quote. Difatti, la funzione di tale disposizione è analoga a quella dell'art. 23 c.p., nel senso di stabilire un minimo editale, derogabile dal legislatore, che possa intervenire in via suppletiva allorquando nulla di espresso sia sancito negli artt. 24 ss. d.lgs. 231/2001.

Peraltro, se si esamina l'art. 25-*quinquiesdecies* ci si renderà conto immediatamente che in quel caso il minimo editale è proprio rappresentato da cento quote, poiché il legislatore si è limitato a comminare il massimo editale di quattrocento o cinquecento quote. Pertanto, se la funzione dell'art. 21-ter d.lgs. 74/2000 è quella di abilitare una determinazione extraeditale della sanzione, la misura ridotta dal giudice si staglierà necessariamente al di sotto delle cento quote.

¹¹⁴ E non invece dal mero richiamo all'art. 49 CDFUE, che, al contrario, sarebbe apparso problematico, come rilevato in dottrina più in generale in sede di primo commento della pronuncia della CGUE, Grande Sezione, 8 marzo 2022, C-205/20, NE, § 31 (F. VIGANÒ, [La Proporzionalità della pena tra diritto costituzionale italiano e diritto dell'Unione Europea: sull'effetto diretto dell'art. 49, paragrafo 3, della Carta, alla luce di una recentissima sentenza della Corte di Giustizia](#), in *questa Rivista*, 26 aprile 2022).

Un'altra ipotesi da verificare è quella secondo cui la misura massima della riduzione sia da fissarsi nella metà, offerta dall'attenuante dell'art. 12 d.lgs. 231/2001. Tale considerazione potrebbe partire dal presupposto che l'art. 21-ter è legato al mero presupposto del pagamento della soprattassa, ma senza che vi siano adempimenti legati al modello di organizzazione e controllo. Se ragionassimo sulla base delle fattispecie tradizionali di riduzione della sanzione pecuniaria nel d.lgs. 231/2001, dovrebbe applicarsi il solo art. 12, comma 2, in luogo del comma 3¹¹⁵. Dunque, il limite fissato dal comma 2, rappresentato dalla metà, dovrebbe costituire un parametro generale di proporzionalità estrinseca, posto che solo nel caso di concorso di tutte le contro-condotte ivi previste si potrà beneficiare della riduzione al di sotto della metà e fino ai due terzi.

Sennonché, questo argomentare, benché teoricamente plausibile, si scontra con la realtà dei calcoli applicativi, che evidenziano come, così opinando, vi sia il rischio di rendere inattuata la finalità compensativa perseguita dal legislatore.

Se si tiene presente l'entità delle sanzioni tributarie, in confronto a una sanzione para-penale fissata nel minimo edittale di cento quote, si arriverebbe a un risultato punitivo comunque eccessivo. L'esito sarebbe quello di isterilire la portata dell'art. 21-ter.

Pertanto, l'art. 21-ter va sganciato dal sistema di attenuazione previsto dal d.lgs. 231/2001, poiché quest'ultimo risulta ancorato a *rationes* diverse da quelle che stanno alla base della nuova disposizione. In altri termini, oltre all'assurdo a cui condurrebbe l'interpretazione sopra sperimentata, tale argomentare non pare in linea né con il contesto né con il con-testo di cui deve tenere conto l'interprete nel ragionamento giuridico¹¹⁶. Il sistema sanzionatorio della responsabilità da reato dell'ente tenta di coniugare istanze punitive e preventive che esulano dalle finalità di temperamento perseguite dalla legge di riforma e dall'evoluzione retrostante a tale innesto normativo. Ed è con tali finalità che va confrontata la predetta fattispecie riduttiva.

Ebbene, la funzione preventiva rimane assolta, per come visto, dalla sanzione interdittiva, rispetto alla quale possono intervenire le condotte dell'art. 17 d.lgs. 231/2001 se ne si vuole scongiurare l'applicazione.

Le finalità punitive sono in buona parte assolte mercé l'irrogazione della sanzione amministrativa. Ne deriva che nessun limite normativo specifico può essere imposto a carico del giudice. Questo non significa che la sanzione pecuniaria para-penale non debba essere applicata, ma, sul piano funzionale, essa risulta in grande misura

¹¹⁵ Venendo in rilievo l'eliminazione o attenuazione delle conseguenze dannose o pericolose del reato. Quanto al risarcimento del danno, occorre tenere conto del principio recentemente espresso dalle Sezioni Unite civili della Corte di cassazione, secondo cui «*nel rapporto tra il contribuente e l'erario il danno patrimoniale da evasione penalmente rilevante di cui l'amministrazione finanziaria può chiedere il risarcimento è necessariamente diverso dall'imposta evasa, dalle sanzioni e dagli interessi moratori previsti dalla legislazione speciale, e potrà consistere solo negli eventuali ulteriori o diversi pregiudizi sopportati dalla p.a. Tali pregiudizi rientrano nella previsione di cui all'art. 1224, secondo comma, c.c., non sono in re ipsa e vanno allegati e dimostrati in modo preciso*» (Cass., Sez. Un., 12 ottobre 2022, n. 29862).

¹¹⁶ Per la distinzione fra 'sistematica co-testuale' – cioè il significato sistematico in senso stretto – e 'sistematica con-testuale' – cioè il significato teleologico – si cfr. M. ORLANDI, *op. cit.*, p. 125 ss.

fagocitata dalla sanzione tributaria, per quanto quest'ultima non venga calcolata per quote.

Parimenti, non ne soffrirebbero troppo le esigenze di "certezza della sanzione", poiché la valutazione di proporzionalità discendente è irrimediabilmente rimessa alla singola vicenda. Anzi, fissare un limite, proprio per le ragioni su esposte, potrebbe risultare controproducente rispetto alla *ratio* dell'intervento legislativo del 2024.

Questo non significa che le esigenze di legalità vengano completamente calpestate, perché potrebbero essere recuperate sul fronte dei parametri di giudizio intorno ai quali determinare la sanzione e della cui applicazione occorre dare conto in sede motivazionale¹¹⁷.

Tuttavia, proprio in relazione ai criteri di riduzione residuano alcune criticità.

La tecnica adoperata dal legislatore del 2024 è unitaria per tutte le vicende di cumulo (il giudice "tiene conto" per "ridurre"). Ciò a differenza dell'art. 187-terdecies t.u.f., che, in un'ottica omnicomprensiva delle sanzioni, invece opera un distinguo fra: 1) il "tenere conto" delle misure già irrogate; 2) la limitazione della pena pecuniaria alla parte eccedente quella riscossa¹¹⁸.

Probabilmente, il legislatore del 2024 ha voluto utilizzare in ambito tributario la prescrizione del "tenere conto" come fosse un'indicazione comprensiva del "limitare" la pena pecuniaria a quella riscossa. Tanto può sostenersi una volta già concluso che la disposizione dell'art. 21-ter non risulta applicabile alle sanzioni interdittive, per cui il "tenere conto" dovrà riferirsi alla sola sanzione pecuniaria, per la quale, quindi, *ça va sans dire*, anche nella materia fiscale dovrà essere limitata alla parte eccedente quella riscossa.

7.4. L'individuazione della "parte eccedente".

Posto che la disciplina del d.lgs. n. 231/2001 compendia finalità tanto punitive quanto di prevenzione speciale, si ritiene che la sua definizione prioritaria sia in grado di assorbire gli scopi del procedimento amministrativo, al punto da spingere a una

¹¹⁷ Più in generale, in giurisprudenza si è affermato che «(...) anche nell'ambito della responsabilità degli enti, valgono i principi che governano l'iter di quantificazione della sanzione da parte del giudice penale, il quale, pertanto, è tenuto ad esplicitare il percorso logico condotto per giungere all'irrogazione della sanzione finale, con motivazione che diventa tanto più stringente quanto più intenda discostarsi dal minimo edittale» (Cass., sez. III, 16 aprile 2019, n. 39952).

¹¹⁸ Prima della riforma dell'art. 187-terdecies t.u.f. intervenuta nel 2018, la disposizione in esame circoscriveva il temperamento del trattamento punitivo alle sole sanzioni di natura pecuniaria. Dunque, ci si era domandati se tale meccanismo potesse essere impiegato per compiere un giudizio di proporzione nei rapporti tra la sanzione pecuniaria e la pena detentiva.

La Corte di cassazione ha affermato che l'art. 187-terdecies è una norma speciale settoriale, che specifica quanto è già implicito all'interno dell'art. 133 c.p., da intendersi quale norma generale. Quest'ultima disposizione attribuisce al giudice il potere discrezionale di determinare la pena, ma pur sempre con il vincolo di rispettarne la legalità, nonché la sua proporzione rispetto al fatto concreto, tenuto conto degli elementi ivi indicati. Così, Cass., sez. V, 31 ottobre 2018, n. 49869, *Chiarion Chiusoni*; conf. Cass., sez. V, 30 settembre 2019, n. 39999, cit.

disapplicazione totale della sanzione tributaria¹¹⁹. Diversamente, l'evenienza ordinaria di un procedimento penale a chiusura consecutiva dovrebbe portare a concentrare la valutazione sui soli elementi rilevanti ai fini della prevenzione della criminalità d'impresa.

Per affrontare questo passaggio, un ausilio può essere offerto ancora una volta dalla funzione assolta dalla sanzione pecuniaria nel d.lgs. 231/2001.

Dunque, applicando tali considerazioni ai problemi ivi esaminati, all'esito del secondo giudizio il giudice dovrebbe evitare di svolgere una nuova valutazione su quegli aspetti sui quali si fonda l'afflizione già subita dall'ente. A tali fini, andrebbero tenuti in considerazione i riflessi della particolare struttura della responsabilità corporativa sul momento di commisurazione della pena. Quindi, se l'illecito dell'ente è a 'disvalore complesso', quale congiunzione del reato-presupposto e della c.d. colpa di organizzazione, la pena dovrà tenere conto tanto della gravità del primo, avuto riguardo alla posizione della persona fisica, quanto alla intensità del coinvolgimento dell'ente. Si tratta di aspetti che, infatti, sono stati richiamati espressamente dal legislatore all'interno dell'art. 11 d.lgs. n. 231/2001.

Diversamente, la sanzione amministrativa è interamente calibrata sulla violazione commessa dalla persona fisica; tant'è che è questa una delle circostanze che spinge a dichiarare la natura oggettiva della responsabilità dell'ente nella disciplina tributaria.

Alla luce di quanto sintetizzato, la commisurazione delle due sanzioni risulta sovrapponibile per uno dei profili di disvalore, corrispondente all'illecito amministrativo/reato presupposto commesso dalla persona fisica. Nella prospettiva sin qui sostenuta, esso non dovrebbe essere preso in esame una seconda volta, altrimenti, per la connessione esistente tra i due fatti, la sanzione, che va ragguardata anche negli esiti complessivi a cui conduce, risulterebbe sproporzionata¹²⁰.

In definitiva, se il procedimento amministrativo si è concluso per primo, il giudice penale dovrebbe espungere dal *quantum* sanzionatorio la misura quantificata sul fatto di connessione e commisurarla esclusivamente sul grado di colpevolezza residuo dell'ente, anche alla luce del comportamento successivo. A tale fine, dovrebbe svolgersi un giudizio di sintesi che ricomprenda tutti i criteri dell'art. 11, per poi determinare l'estromissione del numero di quote corrispondente a quell'importo complessivo che equivale alla somma già inflitta in sede amministrativa.

Viceversa, se il procedimento penale si conclude per primo, la sanzione penale è già in grado di inglobare anche il disvalore riferibile all'illecito tributario, di guisa che la sanzione amministrativa dovrebbe essere 'disapplicata', in quanto assorbita in quella "231".

Pertanto, "tenere conto" per "ridurre" significa che in sede di determinazione delle quote della sanzione pecuniaria a carico dell'ente occorre eliminare quelle componenti della punizione che attengono alla gravità del reato, poiché la sua

¹¹⁹ A.F. TRIPODI, *L'ente nel doppio binario punitivo*, cit., p. 29.

¹²⁰ Si v. Corte cost., 10 maggio 2019, n. 112.

coincidenza storico-naturalistica con l'illecito amministrativo ne comporta l'inclusione nella sanzione tributaria.

A questo punto, residua uno spazio valutativo nel procedimento a carico dell'ente: "il grado di responsabilità", cioè il livello di coinvolgimento nell'illecito.

Il parametro del grado di responsabilità ingloba soprattutto la colpa di organizzazione, sicché sarà quella parte di sanzione para-penale che continuerà ad assolvere un ruolo punitivo che difetta in un modello di responsabilità "*par ricochet*" qual è quello concepito in sede fiscale.

Infine, la determinazione conclusiva dovrà tenere conto delle condotte riparatorie, nelle quali può iscriversi anche l'eventuale corresponsione del dovuto all'Amministrazione finanziaria, se si ritiene che il distinguo con l'art. 12 risieda nella 'atipicità' delle condotte rilevanti ai sensi dell'art. 11¹²¹.

8. Riflessioni autonome sugli enti di piccole dimensioni.

Le considerazioni finora svolte non sono generalizzabili a tutte le tipologie di organizzazioni collettive, ma potrebbero variare rispetto agli enti di piccole dimensioni. Va rammentato che la disciplina della responsabilità da reato si applica indiscriminatamente a tutti gli enti riconducibili nel quadro definitorio di cui all'art. 1¹²². I soggetti classificati attraverso questa terminologia costituiscono delle collettività non complesse, connotate dalla concentrazione fra proprietà e gestione¹²³.

¹²¹ Quantomeno nella componente testuale dell'art. 11 che richiama l'eliminazione o attenuazione delle conseguenze del fatto. Si cfr. G. AMATO, *Un regime diversificato per reprimere gli illeciti*, in *Guida dir.*, 26/2001, p. 68; R. LOTTINI, *Il sistema sanzionatorio*, cit., p. 141 ss.; V. MONGILLO – M. BELLACOSA, *Il sistema sanzionatorio*, cit., p. 300-301, i quali comunque fanno riferimento alle condotte riparatorie di carattere preventivo, le quali, pur diverse dall'adozione di un nuovo modello organizzativo, dovranno denotare l'idoneità della nuova conformazione dell'ente alla prevenzione di reati. In ogni caso, non occorre che tali condotte siano poste in essere "spontaneamente", bensì è sufficiente che siano ispirate da ragioni di mera convenienza, vista la tipologia di soggetti coinvolti: A.M. MAUGERI, *La funzione rieducativa della sanzione*, cit., p. 99). Secondo quest'ultima A., oltre alle condotte inerenti al modello organizzativo, dovrebbero valorizzarsene anche altre, data la maggiore ampiezza dell'espressione utilizzata dal legislatore, come l'attività volta a eliminare le cause dell'illecito, a partire da provvedimenti disciplinari o dal licenziamento della persona fisica autrice del reato, o l'adozione di misure cautelari adeguate e calibrate sull'offesa da prevenire (*Ivi*, p. 99-100).

¹²² Le uniche esclusioni (art. 1, comma 3) sono dettate in base alla caratterizzazione istituzionale che gli enti assumono, mentre nessuna selezione viene svolta sul piano dimensionale. Invero, la indifferenza di tale profilo è confermata dall'art. 6, comma 4, che con riguardo agli enti di piccole dimensioni, consente di concentrare il ruolo di vigilanza interna sul funzionamento e l'osservanza dei modelli in capo all'organo dirigente. Analogamente, l'art. 30, comma 5-bis d.lgs. n. 81 del 2008, introdotto dal d.lgs. 106 del 2009, attribuisce alla commissione consultiva permanente per la salute e la sicurezza sul lavoro la competenza dell'elaborazione di procedure semplificate per l'efficace adozione dei modelli di organizzazione e gestione per la prevenzione di tali reati all'interno delle piccole e medie imprese.

¹²³ F. CENTONZE, *La responsabilità degli enti e la piccola e media impresa*, in F. CENTONZE – M. MANTOVANI (a cura di), *La responsabilità «penale» degli enti. Dieci proposte di riforma*, IIMulino, 2016, p. 89; N. SELVAGGI, *La prevenzione e il controllo del reato attraverso la 'compliance' nella piccola impresa*, in AA.VV. *Studi in onore di A. Fiorella*, cit., p. 1867-1868. Per una possibile definizione di 'enti di piccole dimensioni', G. DE SIMONE, *op. cit.*, p. 204, richiama, a tal fine, le Linee Guida di Confindustria: queste enfatizzano l'essenzialità della struttura

La tematica della opportunità politico-criminale della inclusione di collettività scovre da quelle complessità strutturali che, per la gran parte, il sistema “231” sembra presupporre, è ancora oggi oggetto di dibattito¹²⁴, ma, *de lege lata*, non sussiste alcun dubbio circa la inclusione degli enti di piccole dimensioni nell’ambito applicativo del d.lgs. n. 231/2001¹²⁵.

Peraltro, il problema relativo alla opportunità delle scelte legislative si interseca con quello interpretativo relativo alla inclusione nell’alveo della “231” delle società unipersonali, rispetto alle quali la irrilevanza normativa del profilo dimensionale ha destato qualche perplessità¹²⁶. In questo caso, infatti, la distinzione tra società e socio

interna gerarchica e funzionale, atteso che in essi le funzioni sono prevalentemente concentrate su un numero esiguo di soggetti (Confindustria, *Linee Guida per la costruzione dei modelli di organizzazione, gestione e controllo ex d.lgs. 231/2001*, p. 50 – versione aggiornata del 31 marzo 2008. L’A. cita, altresì, la Raccomandazione della Commissione UE n. 1442 del 6 maggio 2003, che ha provveduto ad aggiornare le regole in base alle quali un’impresa può essere definita piccola o media (con decorrenza dal 1° gennaio 2005). Inoltre, l’A. evidenzia la proposta di riforma dell’art. 6, comma 3 d.lgs. n. 231 del 2001 recata nell’art. 1 dello Schema di d.d.l. di modifica dello stesso predisposto dall’AREL: «[...] sono qualificati enti di piccole dimensioni i soggetti che, per due esercizi consecutivi, non hanno superato due dei limiti indicati dal primo comma dell’articolo 2435-bis del codice civile». La commissione Greco, nell’elaborare una proposta di riforma del d.lgs. n. 231 del 2001, invece, ha richiamato il numero massimo di 15 dipendenti sull’intero territorio nazionale, traendo ispirazione da un criterio rilevante in materia lavoristica, al fine di destinare a tali soggetti dei modelli di organizzazione semplificati. Lo riporta F. CENTONZE, *ult. op. cit.*, p. 107, il quale, pur concordando rispetto al tipo di criterio adottato, dissente dalla soluzione di mera differenziazione del regime organizzativo e manifesta preferenza, piuttosto, per l’esclusione della responsabilità di tali soggetti. Critico verso l’impiego di definizioni incentrate sull’aspetto dimensionale C. PIERGALLINI, *Premialità e non punibilità nel sistema della responsabilità degli enti*, in *Dir. pen. proc.*, 2019, p. 549.

¹²⁴ S. BARTOLOMUCCI, *Sulla configurabilità del (fantomatico) modello organizzativo ex d.lgs. n. 231/2001 dedicato alla P.M.I.*, in *Resp. amm. soc. enti*, 2010, p. 93 ss.; C. SANTORIELLO, *I modelli organizzativi richiesti dal d.lgs. 231/2001 e PMI. Una riflessione alla luce delle Linee Guida di Confindustria*, in *Resp. amm. soc. enti*, 2015, p. 179 ss.

Rispetto alle *closely-held organizations*, la dottrina statunitense ha rilevato la superfluità dell’assoggettamento congiunto a responsabilità di entrambi i soggetti e ha concluso per la sufficienza di unico “binario” punitivo, ai fini del perseguimento delle finalità dell’ordinamento. Si v. J. ARLEN, *Corporate criminal liability: theory and evidence*, NYU, *L&E Res. Paper Series*, 2012, p. 157-158. D’altra parte, la questione era stata già oggetto di discussioni in sede di predisposizione dello schema di decreto legislativo, là dove tutte le obiezioni sono state superate da parte della Commissione ministeriale, onde evitare contrasti con la legge delega, come ha evidenziato C. PIERGALLINI, *La disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche e delle associazioni. Sistema sanzionatorio e reati previsti dal codice penale*, in *Dir. pen. proc.*, 11/2001, p. 358.

¹²⁵ M. SCOLETTA, *La responsabilità da reato delle società: principi generali e criteri imputativi nel d.lgs. n. 231/2001*, in G. CANZIO – L.D. CERQUA – L. LUPARIA, *Diritto penale delle società. Profili sostanziali*, 2014, Cedam, p. 877 ss., il quale richiama la conclusione positiva raggiunta dalla giurisprudenza di merito in tema di società unipersonali: Trib. di Milano, 12 marzo 2008 e Trib. di Milano, 28 aprile 2008, in *www.rivista231.it*. Rileva G. AMARELLI (sub art. 1, in AA.VV., *Compliance*, cit.) che una conferma della irrilevanza delle dimensioni dell’ente ai fini dell’assoggettamento agli obblighi di prevenzione potrebbe ricavarsi oggi dalla riforma della crisi d’impresa intervenuta con d.lgs. n. 14 del 2019. In senso contrario, si v. Trib. di Milano, GIP, 16 luglio 2020, n. 971, in www.giurisprudenzapenale.com, che ha ritenuto che il d.lgs. 231/2001 presupporrebbe un *quid* di complessità organizzativa, che invece difetta nelle società unipersonali.

¹²⁶ M. SCOLETTA, *ult. op. cit.*, p. 878; F. D’ARCANGELO, *La responsabilità da reato delle società unipersonali nel d.lgs. 231/01*, in *Resp. amm. soc. enti*, 2008, p. 147 ss. In senso favorevole, M. PELISSERO – E. SCAROINA – V. NAPOLEONI, *Principi generali*, in G. LATTANZI – P. SEVERINO (a cura di), *Responsabilità da reato degli enti*, cit., p. 94 ss.

opera esclusivamente da un punto di vista formale, mentre, per il resto, si assiste a una sostanziale coincidenza tra le due figure¹²⁷.

Sennonché, la scelta del legislatore è stata apprezzata da quella dottrina che ha escluso la medesimezza soggettiva tra i due protagonisti alla luce dell'autonomia degli interessi che fanno capo all'ente rispetto a quelli di cui è portatrice la persona fisica, testimoniata anche dall'autonomia patrimoniale perfetta, sebbene qui ciò si manifesti in forma più sottile di quanto accade negli altri casi¹²⁸. In questo senso si è espressa da tempo anche la giurisprudenza, che ritiene che il fatto da cui origina la responsabilità di cui al d.lgs. n. 231/2001 debba considerarsi un fatto proprio dell'ente, soggetto giuridicamente diverso dalla persona fisica¹²⁹.

Inoltre, su questo solco si pone anche la giurisprudenza europea, tanto della Corte EDU quanto della Corte di Giustizia dell'UE, le quali, ai fini della esclusione generalizzata dell'*eadem persona* nei casi di responsabilità dell'ente e della persona fisica, evidenziano in modo *tranchant* la diversità soggettiva tra le due figure considerate¹³⁰. Tuttavia, oltre a non essere stato particolarmente approfondito questo aspetto in chiave motivazionale, nessuna delle due Corti nelle (poche) pronunce in materia ha affrontato la questione con riferimento specifico agli enti di dimensioni modeste.

Diversa opinione manifesta un'altra parte degli studiosi, che mette in luce come l'indiscriminata applicazione del d.lgs. n. 231/2001 sarebbe foriera di un'inutile e ingiustificata duplicazione sanzionatoria, atteso che verrebbe in rilievo il medesimo centro di interessi, ricorrendo, quindi, l'*eadem persona* che fonda la conseguente violazione del principio del *ne bis in idem*¹³¹.

Inoltre, diversamente da quanto sopra osservato, in tale ipotesi non vale invocare la colpa di organizzazione allo scopo di distinguere il fatto della persona fisica e quello

Altra questione, invece, è quella dell'applicabilità del decreto alle imprese individuali. Al riguardo, dopo una prima presa di posizione in senso favorevole (Cass., sez. III, 15 dicembre 2010, n. 15657) – la giurisprudenza è sembrata poi schierarsi per la soluzione opposta, non trattandosi, per definizione, di soggetti collettivi (Cass., sez. VI, 10 maggio 2012, n. 30085). In merito, si rinvia, tra gli altri, oltre che ai lavori appena menzionati, a G. AMARELLI, [L'indebita inclusione delle imprese individuali nel novero dei soggetti attivi del d. lgs. n. 231/2001](#), in *Dir. pen. cont.*, 5 luglio 2011.

¹²⁷ F. CENTONZE, *ult. op. cit.*, p. 92; M. SCOLETTA, *op. loc. ult. cit.*

¹²⁸ V. MONGILLO, *Profili critici della responsabilità da reato degli enti alla luce dell'evoluzione giurisprudenziale*, in *Resp. amm. soc. enti*, 2009, p. 105; M. PELISSERO – E. SCAROINA – V. NAPOLEONI, *op. cit.*, p. 95.

¹²⁹ Si cfr. Cass., sez. VI, 25 luglio 2017, n. 49056; Trib. di Milano, G.I.P. 12 Marzo 2008, in [www.rivista231.it](#); Trib. di Milano, Sez. riesame XI, 28 aprile 2008, in [www.rivista.231](#).

¹³⁰ CGUE, cause C-217/15 e C-350/15, 5 aprile 2017, *Orsi e Baldetti*; Corte EDU, 20 maggio 2014, *Pirttimaki c. Finlandia*.

¹³¹ F. CENTONZE, *op. cit.*, p. 106; L. DE MARTINO, *La colpa di organizzazione nel prisma del diritto penale liberale*, Relazione al Convegno "Diritto penale e paradigma liberale. Tensioni e involuzioni nella contemporaneità", Certosa di Pontignano (SI), 24-25 maggio 2019, pubblicato il 30 aprile 2020, in *disCRIMEN*, p. 15; C. PIERGALLINI, *ult. op. cit.*, p. 358; ID., *I reati presupposto della responsabilità dell'ente e l'apparato sanzionatorio*, in G. LATTANZI (a cura di), *Reati*, cit., p. 227; si v. anche M. SCOLETTA, *op. loc. ult. cit.*; V. MONGILLO, *Il sistema sanzionatorio*, cit., p. 607. Con riguardo al socio unico, si v. T. GUERINI, *Diritto penale ed enti collettivi. L'estensione della oggettività penale tra repressione, prevenzione e governo dell'economia*, Giappichelli, 2018, p. 61; discorre di "confine labile" tra interesse dell'ente e della persona fisica nelle società unipersonali F. D'ARCANGELO, *La responsabilità da reato delle società unipersonali nel d.lgs. 231/01*, cit., p. 153.

contestato all'ente. Tale considerazione, per come è stato ricostruito il 'fatto di organizzazione', può acquistare validità allorquando la vicenda attenga a soggetti caratterizzati da una certa complessità interna, in cui l'interazione tra i componenti acquista una propria autonomia in confronto alle rispettive condotte individuali. Diversamente, la struttura gracile di tali enti condurrebbe a sostenere la medesimezza del fatto sanzionato, posto che in presenza di un'organizzazione talmente esangue non sarebbe possibile postulare una separazione tra il reato e il contributo collettivo¹³².

D'altro canto, la fuga dall'inganno dei formalismi tanto in relazione alla natura penale delle sanzioni quanto rispetto all'*idem factum* dovrebbe portare ad affermare la medesimezza soggettiva, non apparendo sufficiente il mero schermo giuridico societario per ritenere l'ente e la persona fisica due figure diverse. Peraltro, è stata rimarcata la sostanziale impossibilità di dimostrare la commissione del reato nell'interesse esclusivo o di terzi, tenuto conto dell'assenza del diaframma organizzativo¹³³.

Al fine di temperare i contrasti con il *ne bis in idem* e, al contempo, onde evitare la costituzione di patrimoni separati sottratti al regime di responsabilità¹³⁴, in tempi recenti, la giurisprudenza di legittimità è pervenuta a una soluzione mediana: pur prendendo le mosse dal criterio quantitativo-dimensionale, la Suprema Corte ha ritenuto decisiva un'indagine di tipo qualitativo-funzionale, connessa alla indistinguibilità tra l'interesse dell'ente e quello della persona fisica a cui la gestione è riconducibile¹³⁵. Tale accertamento va condotto tenuto conto dell'organizzazione societaria, della sua estensione strutturale, dell'attività concretamente svolta, dei rapporti tra socio e società, nonché dell'esistenza di un interesse sociale e del suo effettivo perseguimento¹³⁶. Qualora dovesse ravvisarsi una piena corrispondenza tra le due sfere di interessi, sembrerebbe che l'ente non possa incorrere nel regime di responsabilità in esame¹³⁷.

Senonché, al di là delle perplessità sollevate in punto di inconciliabilità tra queste conclusioni e l'orientamento tradizionale della giurisprudenza sui criteri di

¹³² C. E. PALIERO – C. PIERGALLINI, *La colpa di organizzazione*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 3/2006, p. 167 ss. Al punto che tali soggetti riscontrano un'elevata difficoltà di allegare il difetto di colpa di organizzazione, atteso che si parte da una sorta di presunzione di inefficienza del modello proprio alla luce della difficoltà di dimostrare l'estraneità alla politica d'impresa dell'apicale: per tali rilievi, F. CENTONZE, *ult. op. cit.*, p. 93 e 105.

¹³³ L. DE MARTINO, *op. cit.*, p. 15. F. CENTONZE, *op. loc. ult. cit.*

¹³⁴ Non dovrebbero essere consentiti dei percorsi agevoli di elusione della disciplina, attraverso la frammentazione soggettiva di realtà imprenditoriali in realtà molto complesse. Sul punto, già C. PIERGALLINI, *op. loc. ult. cit.*, nel criticare il richiamo al criterio c.d. dimensionale.

¹³⁵ Si v. Cass., sez. VI, 16 febbraio 2021, n. 45100. Per alcuni commenti alla pronuncia citata, si rinvia a C.D. GALATI, *Società unipersonali e responsabilità degli enti: alla ricerca di un autonomo centro di interessi*, in *Bil. rev.*, 10/2022, p. 63-64; G. GENTILE, *Il d.lgs. n. 231 del 2021 può applicarsi anche alle s.r.l. unipersonali*, in *Proc. pen. giust.*, 2022; R. SABIA, *Responsabilità da reato degli enti - La società unipersonale nello spettro applicativo del D.Lgs. n. 231/2001. La Cassazione apre alla (problematica) "terza via" dell'accertamento in concreto*, in *Giur. it.*, 2022, p. 1727 ss.

¹³⁶ In questi termini Cass., sez. VI, 16 febbraio 2021, n. 45100. Il decalogo elaborato dalla giurisprudenza ha trovato subito alcune prime applicazioni nella giurisprudenza di merito: Trib. di Brindisi, 13 gennaio 2022, n. 28, in www.giurisprudenzapenale.com.

¹³⁷ Si cfr. R. SABIA, *op. cit.*, p. 1733 ss.

imputazione oggettiva¹³⁸, poiché ciò che rende autonoma la responsabilità dell'ente rispetto a quella della persona fisica non è l'interesse, quanto piuttosto la colpa di organizzazione¹³⁹.

Dunque, dovrebbe verificarsi in concreto se sia possibile evidenziare un rimprovero organizzativo distinto dalla mera commissione del reato individuale. È chiaro che emergono tutte le incertezze insite nelle soluzioni di tipo casistico, di guisa che la via privilegiata rimarrebbe sempre quella di un intervento legislativo¹⁴⁰.

In ogni caso, l'orientamento della Suprema Corte dimostra come stia emergendo una certa sensibilità anche in giurisprudenza verso il rischio di duplicazioni punitive. Il contemperamento fra questa istanza e quelle preventive degli illeciti¹⁴¹ dovrebbe condurre anche qui a una soluzione di compromesso di tipo casistico, incentrata su una verifica a valle in ordine al rispetto della garanzia e alla sua eventuale reintegrazione, attraverso l'intervento sulla sanzione concretamente irrogata¹⁴². Difatti, al di là di come si voglia approcciare il tema della rilevanza del profilo dimensionale ai fini dell'affermazione della responsabilità dell'ente, dovrebbe comunque affrontarsi il tema della proporzionalità del trattamento sanzionatorio complessivamente adottato¹⁴³.

Posto che ai sensi degli artt. 37-38 d.lgs. n. 231/2001 la sede processuale della contestazione del reato e dell'illecito dell'ente è, di regola, la medesima, il *bis in idem* viene integrato per lo più sul piano sostanziale e nel confronto con il procedimento amministrativo. Nondimeno, in quei contesti normativi in cui è già previsto un "doppio binario" sanzionatorio dotato di natura penale, l'aggiunta della responsabilità dell'ente da reato aggrava il quadro a carico di tali soggetti, dando luogo a una proliferazione delle conseguenze punitive e procedurali.

Nel caso di un reato tributario la persona fisica rischierebbe di rispondere ai sensi del d.lgs. n. 74/2000 e l'ente di cui si avvale verrebbe gravato tanto della sanzione tributaria in via esclusiva, quanto delle sanzioni "231". La non punibilità per il

¹³⁸ *Ibidem*.

¹³⁹ R. SABIA, *op. cit.*, p. 1735. Sembrava già seguire tale impostazione Trib. di Milano, GIP 16 luglio 2020, n. 971, in *Giur. comm.*, 2021, p. 449 ss., con commento di F. CENTONZE, *Forme organizzative e inesigibilità della compliance: profili di individualizzazione del rimprovero*.

¹⁴⁰ R. SABIA, *op. cit.*, p. 1736; N. SELVAGGI, *Criminalità organizzata e responsabilità dell'ente*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2020, p. 735. Parte della dottrina ha collocato il tema delle dimensioni dell'ente nel terreno della imputabilità, attraverso l'accostamento delle piccole-medie imprese ai minori d'età, ritenendole dotate di un'insufficiente sviluppo dimensionale: si v. C. GÓMEZ-JARA DÍEZ, *Corporate Criminal Liability in the Twenty-First Century: Are All Corporations Equally Capable of Wrongdoing?*, in *Stetson L. R.*, 2011, spec. p. 54 ss. Per una critica a tale impostazione, si rinvia a N. SELVAGGI, *ult. op. cit.*, p. 736, il quale, al contrario, coglie nell'insufficiente sviluppo dimensionale un possibile elemento di rimprovero dell'ente.

¹⁴¹ Eliminare alla radice il problema potrebbe dare la stura a un disincentivo verso la crescita dell'apparato dimensionale dell'ente: si cfr. R. SABIA, *op. loc. ult. cit.*

¹⁴² Evidenzia la preferibilità della prospettiva della commisurazione, rispetto a quella della imputabilità, R. SABIA, *op. loc. ult. cit.* In senso difforme A.F. TRIPODI, *Ne bis in idem europeo e doppi binari punitivi*, cit., p. 114, il quale esclude un problema di *bis in idem* poiché ritiene carente la medesimezza fattuale tra i due illeciti, posto che la mancata prevenzione del reato continuerebbe a conservare una sua autonomia rispetto a quest'ultimo.

¹⁴³ Pone il problema della proporzione sanzionatoria con riguardo alle piccole-medie imprese N. SELVAGGI, *La prevenzione e il controllo del reato attraverso la 'compliance' nella piccola impresa*, cit., p. 1872-1873.

pagamento del debito tributario attenuerebbe le relative conseguenze soltanto sul piano formale, poiché il proprio patrimonio, nella porzione formalmente devoluta all'ente, supporterebbe comunque anche le sanzioni "per quote", oltre a essere esposto a quelle interdittive. Oltretutto, nemmeno risulterebbe applicabile l'art. 83 d.lgs. n. 231/2001, il quale, nel riferirsi alle sole sanzioni "amministrative" applicate nei confronti dell'ente, non risulta estensibile al cumulo con le pene interdittive inflitte alla persona fisica¹⁴⁴.

Per risolvere il potenziale contrasto, dovrebbe consentirsi la compensazione delle sanzioni, onde garantire la unicità concreta della risposta sanzionatoria¹⁴⁵. D'altro canto, soluzioni analoghe sono state adottate in altri ordinamenti giuridici proprio per attenuare il contrasto con il *ne bis in idem* e garantire il rispetto del principio di proporzione.

In realtà, non sembra apprezzabile il sistema attualmente vigente in Germania, fondato sulla discrezionalità circa l'*an* dell'applicazione della sanzione qualora la stessa dovesse risultare sproporzionata, poiché accentua le criticità già retrostanti alla rimessione della soluzione nelle mani del potere giudiziario.

Al contrario, dei suggerimenti validi potrebbero provenire dal sistema spagnolo, che all'art. 31-ter, comma 1 c.p. – pur oggetto di riduzione teleologica rispetto alla sua ampia formulazione¹⁴⁶ – consente proprio di evitare degli eccessi punitivi in tali casi¹⁴⁷. Analogamente, nel sistema statunitense, il § 8C3.4 delle *Federal Sentencing Guidelines*, legittima lo scomputo dell'importo pecuniario riferibile all'autore del reato, titolare di

¹⁴⁴ *Ivi*, p. 246

¹⁴⁵ N. SELVAGGI, *Criminalità organizzata e responsabilità dell'ente*, cit., p. 736; C. PIERGALLINI, *La disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche e delle associazioni*, cit., p. 350, il quale, in realtà, pone in chiave alternativa «l'introduzione di una causa di esclusione, o quanto meno di riduzione, della (sola) sanzione pecuniaria». Suggerisce l'introduzione di un "principio di compensazione" quantomeno rispetto alle società unipersonali o agli enti di piccole dimensioni o ad assetto concentrato V. MONGILLO, *La responsabilità penale tra individuo ed ente collettivo*, cit., p. 482 ss.

¹⁴⁶ L'intervento legislativo ha fatto seguito alla pronuncia del *Tribunal Constitucional* n. 177 del 1999, la quale ha accolto la prospettiva della sussistenza di un medesimo fatto e dello stesso autore nel caso di coinvolgimento di una persona giuridica, a prescindere dalle sue dimensioni, con conseguente violazione del *ne bis in idem*. In seguito il *Tribunal* ha spostato l'attenzione sul terreno della proporzionalità della sanzione inflitta (n. 2 del 2003). Le critiche dottrinali nei confronti dell'art. 31-ter c.p. (J.M. ZUGALDÍA ESPINAR, *La responsabilidad penal de empresas, fundaciones y asociaciones*, Tirant Lo Blanch, 2008, p. 358 ss.) hanno spinto verso una lettura restrittiva, in maniera tale da limitare tale previsione alle sole piccole imprese (A. NIETO MARTÍN, *La responsabilidad penal de las personas jurídicas, un modelo legislativo*, Portal Derecho - Iustel, 2008, p. 113 ss.; D.I. CARPIO BRIZ, *Il cammino spagnolo per l'imputazione della responsabilità da reato*, in L. LUPÁRIA – L. MARAFIOTI – G. PAOLOZZI (a cura di), *Diritti fondamentali e processo all'ente*, cit., p. 94). Al contempo, si è rilevato come tale meccanismo appaia critico tanto per la svalutazione del *ne bis in idem* procedimentale in favore di quello sostanziale e del canone della proporzionalità della sanzione, quanto per le incertezze a cui conduce per l'affidamento della rimodulazione al giudice, sul quale grava, comunque, un onere motivazionale rafforzato (D.I. CARPIO BRIZ, *op. loc. ult. cit.*).

¹⁴⁷ Non mancano soluzioni più radicali nella giurisprudenza spagnola: si v. Tribunale penale di Madrid, sentenza n. 63 del 2017, che, sull'assunto della sostanziale coincidenza fra una società unipersonale e l'autore del reato, ha escluso di dover sottoporre ulteriormente a sanzione la stessa persona per lo stesso fatto.

una quota sociale non inferiore al 5%, dalla pena pecuniaria applicabile alle c.d. *closely-held organizations*¹⁴⁸.

Per addivenire a soluzioni di questo tipo, in mancanza di una previsione normativa apposita e in attesa della sua introduzione, poteva argomentarsi nel senso dell'applicazione della norma generale sulla commisurazione, per escludere una nuova sanzione con riguardo a ciò che risulti già "coperto" dal giudizio relativo alle sanzioni precedentemente intervenute. In questo modo, peraltro, coerentemente con quanto sostenuto dalla giurisprudenza di legittimità, si sarebbe riusciti a far dialogare tra di loro anche le sanzioni di genere diverso, quali, oltre a quelle pecuniarie, quella detentiva per la persona fisica e quella interdittiva per l'ente.

Con l'introduzione dell'art. 21-ter d.lgs. 74/2000 ci si può domandare se la disposizione si presti a una compensazione fra le sanzioni irrogate e quelle da adottare. Ebbene, vista l'ampiezza della formulazione della disposizione, lo snodo dovrebbe essere più di tipo interpretativo e risiedere nella possibilità di riferire alla medesimezza fattuale e soggettiva la vicenda a carico tanto della persona fisica, in sede penale, quanto della persona giuridica nelle due sedi amministrativa e para-penale. In altri termini, il dato letterale consente di perseguire un risultato proporzionato anche nel duplice raffronto tra le sanzioni inflitte alla persona fisica e quelle irrogate all'ente¹⁴⁹.

Qui, peraltro, si porrebbe il problema circa l'eventuale ragguaglio fra pena detentiva e sanzione amministrativa pecuniaria¹⁵⁰; così come ci si potrebbe interrogare in ordine all'inclusione nel meccanismo compensativo (e alle relative modalità) delle sanzioni interdittive. Diversamente da quanto sopra osservato per i rapporti con la

¹⁴⁸ La disposizione si spiega in questi termini, come da commento: «*For practical purpose, most closely held organizations are the alter egos of their owner-managers. In the case of criminal conduct by a closely-held corporation, both the organization and the culpable individual(s) may be convicted. As a general rule in such cases, appropriate punishment may be achieved by offsetting the fine imposed upon the organization by an amount that reflects the percentage ownership interest of the sentenced individuals and the magnitude of the fines imposed upon those individuals*». Sul punto, si v. F. CENTONZE, *ult. op. cit.*, p. 94 ss.

¹⁴⁹ Del resto, la medesima interpretazione poteva già proporsi per l'art. 187-terdecies t.u.f. in relazione agli abusi di mercato.

¹⁵⁰ Trib. di Milano, 15 novembre 2018, con nota di F. MUCCIARELLI, "Doppio binario" sanzionatorio degli abusi di mercato e ne bis in idem: prime ricadute pratiche dopo le sentenze della CGUE e la (parziale) riforma domestica, in *Dir. pen. cont.*, 15 marzo 2019, e con nota di FR. MAZZACUVA, Il ne bis in idem dimezzato: tra valorizzazione delle istanze di proporzione della sanzione e smarrimento della dimensione processuale, in *Giur. commerc.* 2020, p. 933 ss., che, nel condannare alla pena della reclusione per un anno e quattro mesi e alla pena pecuniaria di € 40.000 per il reato di manipolazione di mercato (punito nel minimo con due anni di reclusione), ha ritenuto di dover operare la conversione della pena pecuniaria in detentiva rispetto alla sanzione risultata in eccesso. Questa soluzione ha destato anche alcune perplessità, attesa la possibilità di favorire i meno abbienti e di rendere ineffettiva la pena detentiva a fronte di sanzioni pecuniarie particolarmente elevate: si v. F. MUCCIARELLI, *ult. op. cit.*, p. 3; L. DEAGLIO, Il perimetro operativo del ne bis in idem nella giurisprudenza sovranazionale e nazionale. È tempo di bilanci, in *Dir. pen. proc.*, 2019, p. 1443. Si v. anche F. CONSULICH, [Così è \(se vi pare\). Alla ricerca del volto dell'illecito penale, tra legge indeterminata e giurisprudenza imprevedibile](#), in *Dir. Pen. cont. – Riv. trim.*, 1/2020, p. 63, che ha giudicato discutibile l'applicazione di tale criterio, essendo stato escogitato dopo la commissione del fatto e senza alcun precedente sintomo applicativo. Tale pericolo di ingiustizia sociale, pur paventato da altra parte della dottrina, viene riconsiderato se si tiene conto delle materie coinvolte, quali gli abusi di mercato e gli illeciti tributari, peraltro rilevanti penalmente oltre una certa soglia di punibilità (A.F. TRIPODI, *Ne bis in idem europeo e doppi binari punitivi*, cit., p. 344 ss.).

sanzione tributaria di tipo pecuniaria, se a queste dovesse riconoscersi rilevanza nel procedimento commisurativo in questa specifica evenienza, potrebbe ipotizzarsi un confronto con le eventuali pene omologhe inflitte, sia pure in via accessoria, nei confronti della persona fisica. Senza, però, che le seconde vengano completamente fagocitate dalle prime, posto che ciascuna di esse assume una destinazione distinta e autonoma: la prima verso le attività della persona fisica; la seconda verso le attività dell'ente, il quale, peraltro, potrebbe aggirare i risvolti negativi della prima attraverso un mutamento dell'organo gestionale.

9. Conclusioni.

In sintesi, le riflessioni sin qui condotte evidenziano che non potrà prescindersi dalla singola vicenda in cui vivono gli esangui dati normativi che si è tentato di analizzare in questa sede.

È chiaro che ci si rimette al ruolo e alla responsabilità del giudice nel caso concreto, ma ciò è il prodotto della difficoltà di afferrare una volta per tutte le complessità ed eterogeneità specifiche che gli effetti del “doppio binario” possono veicolare. Una realtà che si vuole mantenere scevra da automatismi, sia *in peius* sia *in melius*, come sta accadendo per gran parte dell'universo giuridico odierno di fronte alla crescente complessità del reale.

In questo senso, nonostante l'esclusione di una parte della dogmatica della sua contrarietà con il *ne bis in idem*, sarebbe possibile ricondurre il sistema penal-tributario a carico degli enti a una logica di congruità e razionalità. Il principio di proporzione, se ha dismesso le vesti di criterio fagocitante il divieto di *bis in idem* ampiamente inteso, specialmente a seguito della recente sentenza della Corte costituzionale n. 149 del 2022, tornerebbe ad assumere un ruolo di limite della moltiplicazione delle reazioni punitive allorché di tale divieto non possa invocarsi la violazione. Una garanzia indefettibile, la cui esigenza di affermazione si rafforza progressivamente in tempi attuali, di fronte a carichi sanzionatori sempre più stratificati.

Del resto, si è trattato di ricomporre le fratture di un sistema – *a fortiori* quello tributario – nel quale il legislatore si dimostra sempre più restio a rinunciare allo spauracchio della legge penale, nello spettro della quale sono stati coinvolti anche gli enti – responsabilizzati ormai dal ruolo di “guardiani”¹⁵¹ – e, al contempo e forse soprattutto, alla capacità riscossiva resa dal sistema sanzionatorio tributario, come avviene per tutte le sanzioni amministrative pure, se confrontate con i tempi e l'effettività del sistema della pena criminale.

Di tale peso sono portatori il giudice, l'autorità amministrativa e gli altri operatori del diritto, in un quadro la cui complessità crescente e le incertezze correlate possono essere temperate dalla ricerca della logica e del senso, delle funzioni assolute dagli

¹⁵¹ A. SERENI, *L'ente guardiano. L'autorganizzazione del controllo penale*, Torino, 2016, *passim*.

3/2025

strumenti normativi e punitivi e dai criteri finalistici retrostanti alle norme, nel tentativo di offrire una tela sistematica lineare.

Editore

ASSOCIAZIONE
**"PROGETTO GIUSTIZIA
PENALE"**