

The logo consists of three overlapping circles: a yellow one on the left containing the letter 'C', a green one in the middle containing 'J', and a blue one on the right containing 'N'.

CJN

Diritto Penale Contemporaneo

RIVISTA TRIMESTRALE

REVISTA TRIMESTRAL DE DERECHO PENAL
A QUARTERLY REVIEW FOR CRIMINAL JUSTICE

1/2022

EDITOR-IN-CHIEF

Gian Luigi Gatta

EDITORIAL BOARD

Italy: Antonio Gullo, Guglielmo Leo, Luca Luparia, Francesco Mucciarelli, Francesco Viganò

Spain: Jaime Alonso-Cuevillas, Sergi Cardenal Montraveta, David Carpio Briz,

Joan Queralt Jiménez

Chile: Jaime Couso Salas, Mauricio Duce Julio, Héctor Hernández Basualto,

Fernando Londoño Martínez

MANAGING EDITORS

Carlo Bray, Silvia Bernardi

EDITORIAL STAFF

Enrico Andolfatto, Enrico Basile, Emanuele Birritteri, Javier Escobar Veas,

Stefano Finocchiaro, Alessandra Galluccio, Elisabetta Pietrocarlo, Rossella Sabia,

Tommaso Trinchera, Maria Chiara Ubiali, Stefano Zirulia

EDITORIAL ADVISORY BOARD

Rafael Alcacer Guirao, Alberto Alessandri, Silvia Allegrezza, Chiara Amalfitano, Giuseppe Amarelli, Ennio Amodio, Coral Arangüena Fanego, Lorena Bachmaier Winter, Roberto Bartoli, Fabio Basile, Hervé Belluta, Alessandro Bernardi, Carolina Bolea Bardón, Manfredi Bontempelli, David Brunelli, Silvia Buzzelli, Alberto Cadoppi, Pedro Caeiro, Michele Caianiello, Lucio Camaldo, Stefano Canestrari, Francesco Caprioli, Claudia Marcela Cárdenas Aravena, Raúl Carnevali, Marta Cartabia, Elena Maria Catalano, Mauro Catenacci, Antonio Cavaliere, Massimo Ceresa Gastaldo, Mario Chiavario, Federico Consulich, Mirentxu Corcoy Bidasolo, Cristiano Cupelli, Norberto Javier De La Mata Barranco, Angela Della Bella, Cristina de Maglie, Gian Paolo Demuro, Miguel Díaz y García Conlledo, Francesco D'Alessandro, Ombretta Di Giovine, Emilio Dolcini, Jacobo Dopico Gomez Áller, Patricia Faraldo Cabana, Silvia Fernández Bautista, Javier Gustavo Fernández Terruelo, Marcelo Ferrante, Giovanni Fiandaca, Gabriele Fornasari, Novella Galantini, Percy García Caveró, Loredana Garlati, Mitja Gialuz, Glauco Giostra, Víctor Gómez Martín, José Luis Guzmán Dalbora, Ciro Grandi, Giovanni Grasso, Giulio Illuminati, Roberto E. Kostoris, Máximo Langer, Juan Antonio Lascuráin Sánchez, Maria Carmen López Peregrín, Sergio Lorusso, Ezequiel Malarino, Francisco Maldonado Fuentes, Stefano Manacorda, Juan Pablo Mañalich Raffo, Vittorio Manes, Grazia Mannozi, Teresa Manso Porto, Luca Marafioti, Joseph Margulies, Enrico Marzaduri, Luca Maserà, Jean Pierre Matus Acuña, Anna Maria Maugeri, Oliviero Mazza, Iván Meini, Alessandro Melchionda, Chantal Meloni, Melissa Miedico, Vincenzo Militello, Fernando Miró Linares, Vincenzo Mongillo, Renzo Orlandi, Magdalena Ossandón W., Francesco Palazzo, Carlenrico Paliero, Michele Papa, Raphaële Parizot, Claudia Pecorella, Marco Pelissero, Lorenzo Picotti, Carlo Piergallini, Paolo Pisa, Oreste Pollicino, Domenico Pulitanò, Serena Quattrocchio, Tommaso Rafaraci, Paolo Renon, Lucia Risicato, Mario Romano, María Ángeles Rueda Martín, Carlo Ruga Riva, Stefano Ruggeri, Francesca Ruggieri, Dulce María Santana Vega, Marco Scoletta, Sergio Seminara, Paola Severino, Nicola Selvaggi, Rosaria Sicurella, Jesús María Silva Sánchez, Carlo Sotis, Giulio Ubertis, Inma Valeije Álvarez, Antonio Vallini, Vito Velluzzi, Paolo Veneziani, John Vervaele, Costantino Visconti, Javier Wilenmann von Bernath, Francesco Zacché

Editore Associazione "Progetto giustizia penale", c/o Università degli Studi di Milano,
Dipartimento di Scienze Giuridiche "C. Beccaria" - Via Festa del Perdono, 7 - 20122 MILANO - c.f. 97792250157
ANNO 2022 - CODICE ISSN 2240-7618 - Registrazione presso il Tribunale di Milano, al n. 554 del 18 novembre 2011.
Impaginazione a cura di Chiara Pavese

Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale è un periodico on line ad accesso libero e non ha fine di profitto. Tutte le collaborazioni organizzative ed editoriali sono a titolo gratuito e agli autori non sono imposti costi di elaborazione e pubblicazione. La rivista, registrata presso il Tribunale di Milano, al n. 554 del 18 novembre 2011, è edita attualmente dall'associazione "Progetto giustizia penale", con sede a Milano, ed è pubblicata con la collaborazione scientifica e il supporto dell'Università Commerciale Luigi Bocconi di Milano, dell'Università degli Studi di Milano, dell'Università di Roma Tre, dell'Università LUISS Guido Carli, dell'Universitat de Barcelona e dell'Università Diego Portales di Santiago del Cile.

La rivista pubblica contributi inediti relativi a temi di interesse per le scienze penalistiche a livello internazionale, in lingua italiana, spagnolo, inglese, francese, tedesca e portoghese. Ogni contributo è corredato da un breve abstract in italiano, spagnolo e inglese.

La rivista è classificata dall'ANVUR come rivista scientifica per l'area 12 (scienze giuridiche), di classe A per i settori scientifici G1 (diritto penale) e G2 (diritto processuale penale). È indicizzata in DoGI e DOAJ.

Il lettore può leggere, condividere, riprodurre, distribuire, stampare, comunicare al pubblico, esporre in pubblico, cercare e segnalare tramite collegamento ipertestuale ogni lavoro pubblicato su "Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale", con qualsiasi mezzo e formato, per qualsiasi scopo lecito e non commerciale, nei limiti consentiti dalla licenza Creative Commons - Attribuzione - Non commerciale 3.0 Italia (CC BY-NC 3.0 IT), in particolare conservando l'indicazione della fonte, del logo e del formato grafico originale, nonché dell'autore del contributo.

La rivista può essere citata in forma abbreviata con l'acronimo: *DPC-RT*, corredato dall'indicazione dell'anno di edizione e del fascicolo.

La rivista fa proprio il [Code of Conduct and Best Practice Guidelines for Journal Editors](#) elaborato dal COPE (Committee on Publication Ethics).

La rivista si conforma alle norme del Regolamento UE 2016/679 in materia di tutela dei dati personali e di uso dei cookies ([clicca qui](#) per dettagli).

Ogni contributo proposto per la pubblicazione è preliminarmente esaminato dalla direzione, che verifica l'attinenza con i temi trattati dalla rivista e il rispetto dei requisiti minimi della pubblicazione.

In caso di esito positivo di questa prima valutazione, la direzione invia il contributo in forma anonima a due revisori, individuati secondo criteri di rotazione tra i membri dell'Editorial Advisory Board in relazione alla rispettiva competenza per materia e alle conoscenze linguistiche. I revisori ricevono una scheda di valutazione, da consegnare compilata alla direzione entro il termine da essa indicato. Nel caso di tardiva o mancata consegna della scheda, la direzione si riserva la facoltà di scegliere un nuovo revisore.

La direzione comunica all'autore l'esito della valutazione, garantendo l'anonimato dei revisori. Se entrambe le valutazioni sono positive, il contributo è pubblicato. Se una o entrambe le valutazioni raccomandano 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 uno o entrambi i revisori esprimono parere negativo alla pubblicazione.

La direzione si riserva la facoltà di pubblicare, in casi eccezionali, contributi non previamente sottoposti alla procedura di peer review. Di ciò è data notizia nella prima pagina del contributo, con indicazione delle ragioni relative.

I contributi da sottoporre alla Rivista possono essere inviati al seguente indirizzo mail: editor.criminaljusticenetwork@gmail.com. I contributi che saranno ritenuti dalla direzione di potenziale interesse per la rivista saranno sottoposti alla procedura di peer review sopra descritta. I contributi proposti alla rivista per la pubblicazione dovranno rispettare i criteri redazionali [scaricabili qui](#).

Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale es una publicación periódica *on line*, de libre acceso y sin ánimo de lucro. Todas las colaboraciones de carácter organizativo y editorial se realizan gratuitamente y no se imponen a los autores costes de maquetación y publicación. La Revista, registrada en el Tribunal de Milan, en el n. 554 del 18 de noviembre de 2011, se edita actualmente por la asociación “Progetto giustizia penale”, con sede en Milán, y se publica con la colaboración científica y el soporte de la *Università Commerciale Luigi Bocconi* di Milano, la *Università degli Studi di Milano*, la *Università di Roma Tre*, la *Università LUISS Guido Carli*, la *Universitat de Barcelona* y la *Universidad Diego Portales de Santiago de Chile*.

La Revista publica contribuciones inéditas, sobre temas de interés para la ciencia penal a nivel internacional, escritas en lengua italiana, española, inglesa, francesa, alemana o portuguesa. Todas las contribuciones van acompañadas de un breve abstract en italiano, español e inglés.

El lector puede leer, compartir, reproducir, distribuir, imprimir, comunicar a terceros, exponer en público, buscar y señalar mediante enlaces de hipervínculo todos los trabajos publicados en “Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale”, con cualquier medio y formato, para cualquier fin lícito y no comercial, dentro de los límites que permite la licencia *Creative Commons - Attribuzione - Non commerciale 3.0 Italia* (CC BY-NC 3.0 IT) y, en particular, debiendo mantenerse la indicación de la fuente, el logo, el formato gráfico original, así como el autor de la contribución.

La Revista se puede citar de forma abreviada con el acrónimo *DPC-RT*, indicando el año de edición y el fascículo.

La Revista asume el [Code of Conduct and Best Practice Guidelines for Journal Editors](#) elaborado por el COPE (*Comitte on Publication Ethics*).

La Revista cumple lo dispuesto en el Reglamento UE 2016/679 en materia de protección de datos personales ([clica aquí](#) para los detalles sobre protección de la privacy y uso de cookies).

Todas las contribuciones cuya publicación se propone serán examinadas previamente por la Dirección, que verificará la correspondencia con los temas tratados en la Revista y el respeto de los requisitos mínimos para su publicación.

En el caso de que se supere con éxito aquella primera valoración, la Dirección enviará la contribución de forma anónima a dos evaluadores, escogidos entre los miembros del *Editorial Advisory Board*, siguiendo criterios de rotación, de competencia por razón de la materia y atendiendo también al idioma del texto. Los evaluadores recibirán un formulario, que deberán devolver a la Dirección en el plazo indicado. En el caso de que la devolución del formulario se retrasara o no llegara a producirse, la Dirección se reserva la facultad de escoger un nuevo evaluador.

La Dirección comunicará el resultado de la evaluación al autor, garantizando el anonimato de los evaluadores. Si ambas evaluaciones son positivas, la contribución se publicará. Si alguna de las evaluaciones recomienda modificaciones, la contribución se publicará después de que su autor la haya revisado sobre la base de los comentarios recibidos y de que la Dirección haya verificado que tales comentarios han sido atendidos. La contribución no se publicará cuando uno o ambos evaluadores se pronuncien negativamente sobre su publicación.

La Dirección se reserva la facultad de publicar, en casos excepcionales, contribuciones que no hayan sido previamente sometidas a *peer review*. Se informará de ello en la primera página de la contribución, indicando las razones.

Si deseas proponer una publicación en nuestra revista, envía un mail a la dirección editor.criminaljusticenetwork@gmail.com. Las contribuciones que la Dirección considere de potencial interés para la Revista se someterán al proceso de *peer review* descrito arriba. Las contribuciones que se propongan a la Revista para su publicación deberán respetar los criterios de redacción (se pueden [descargar aquí](#)).



Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale is an on-line, open-access, non-profit legal journal. All of the organisational and publishing partnerships are provided free of charge with no author processing fees. The journal, registered with the Court of Milan (n° 554 - 18/11/2011), is currently produced by the association “Progetto giustizia penale”, based in Milan and is published with the support of Bocconi University of Milan, the University of Milan, Roma Tre University, the University LUISS Guido Carli, the University of Barcelona and Diego Portales University of Santiago, Chile.

The journal welcomes unpublished papers on topics of interest to the international community of criminal scholars and practitioners in the following languages; Italian, Spanish, English, French, German and Portuguese. Each paper is accompanied by a short abstract in Italian, Spanish and English.

Visitors to the site may share, reproduce, distribute, print, communicate to the public, search and cite using a hyperlink every article published in the journal, in any medium and format, for any legal non-commercial purposes, under the terms of the Creative Commons License - Attribution – Non-commercial 3.0 Italy (CC BY-NC 3.0 IT). The source, logo, original graphic format and authorship must be preserved.

For citation purposes the journal’s abbreviated reference format may be used: *DPC-RT*, indicating year of publication and issue.

The journal strictly adheres to the [Code of Conduct and Best Practice Guidelines for Journal Editors](#) drawn up by COPE (Committee on Publication Ethics).

The journal complies with the General Data Protection Regulation (EU) 2016/679 (GDPR) ([click here](#) for details on protection of privacy and use of cookies).

All articles submitted for publication are first assessed by the Editorial Board to verify pertinence to topics addressed by the journal and to ensure that the publication’s minimum standards and format requirements are met.

Should the paper in question be deemed suitable, the Editorial Board, maintaining the anonymity of the author, will send the submission to two reviewers selected in rotation from the Editorial Advisory Board, based on their areas of expertise and linguistic competence. The reviewers are provided with a feedback form to compile and submit back to the editorial board within an established timeframe. If the timeline is not heeded to or if no feedback is submitted, the editorial board reserves the right to choose a new reviewer.

The Editorial Board, whilst guaranteeing the anonymity of the reviewers, will inform the author of the decision on publication. If both evaluations are positive, the paper is published. If one or both of the evaluations recommends changes the paper will be published subsequent to revision by the author based on the comments received and verification by the editorial board. The paper will not be published should one or both of the reviewers provide negative feedback.

In exceptional cases the Editorial Board reserves the right to publish papers that have not undergone the peer review process. This will be noted on the first page of the paper and an explanation provided.

If you wish to submit a paper to our publication please email us at editor.criminaljusticenetwork@gmail.com. All papers considered of interest by the editorial board will be subject to peer review process detailed above. All papers submitted for publication must abide by the editorial guidelines ([download here](#)).

<p>NOVITÀ NORMATIVE</p> <p><i>NOVEDADES NORMATIVAS</i></p> <p><i>NEW LEGISLATION</i></p>	<hr/> <p>I delitti contro il patrimonio culturale nel Codice penale: prime riflessioni sul nuovo titolo VIII-bis 1</p> <p><i>Los delitos contra el patrimonio cultural en el Código Penal italiano: Reflexiones iniciales sobre el nuevo título VIII-bis</i></p> <p><i>Crimes Against Cultural Heritage in the Italian Criminal Code: Initial Reflections on the New Title VIII-bis</i></p> <p>Gian Paolo Demuro</p> <hr/> <p>L'ultima frontiera della rifusione delle spese legali agli imputati assolti 28</p> <p><i>La última frontera del reembolso de las costas legales a las personas absueltas</i></p> <p><i>The Last Frontier of Legal Expenses' Reimbursement to Acquitted Defendants</i></p> <p>Elisa Grisonich</p>
<p>COSTITUZIONE</p> <p>E PRINCIPI: UNO</p> <p>SGUARDO OLTRE</p> <p>I CONFINI NAZIONALI</p>	<hr/> <p>I rapporti tra costituzionalismo europeo e costituzionalismo nazionale 44</p> <p><i>Las relaciones entre el constitucionalismo europeo y el constitucionalismo nacional</i></p> <p><i>Relationships Between European Constitutionalism and National Constitutionalism</i></p> <p>Roberto Bartoli</p>
<p><i>CONSTITUCIÓN Y</i></p> <p><i>PRINCIPIOS: UNA MIRADA</i></p> <p><i>MÁS ALLÁ DE LOS CONFINES</i></p> <p><i>NACIONALES</i></p> <p><i>CONSTITUTIONS AND</i></p> <p><i>PRINCIPLES: A LOOK</i></p> <p><i>BEYOND DOMESTIC</i></p> <p><i>BORDERS</i></p>	<hr/> <p>El principio de offensividad en la nueva Constitución chilena 63</p> <p><i>Il principio di offensività nella nuova Costituzione cilena</i></p> <p><i>The Harm Principle in the New Chilean Constitution</i></p> <p>Laura Mayer Lux – Jaime Vera Vega</p>
<p>IL PUNTO IN TEMA</p> <p>DI COLPA MEDICA</p> <p><i>CUESTIONES SOBRE</i></p> <p><i>IMPRUDENCIA MÉDICA</i></p> <p><i>THE POINT ON MEDICAL</i></p> <p><i>MALPRACTICE</i></p>	<hr/> <p>La responsabilità per “colpa medica” a cinque anni dalla legge Gelli-Bianco 79</p> <p><i>La responsabilidad penal por “imprudencia médica” a cinco años de la ley Gelli-Bianco</i></p> <p><i>Responsibility For “Medical Malpractice” Five Years After the Gelli-Bianco Law</i></p> <p>Fabio Basile – Pier Francesco Poli</p>

<p>CRIMINALITÀ D'IMPRESA E MISURE DI PREVENZIONE</p> <p>CRIMINALIDAD DE EMPRESA E MEDIDAS DE PREVENCIÓN</p> <p>ECONOMIC CRIME AND PREVENTATIVE MEASURES</p>	<p>Prevenire il condizionamento criminale dell'economia: dal modello ablatorio al controllo terapeutico delle aziende</p> <p><i>Prevenir la influencia criminal en la economía: del modelo ablativo al control terapéutico de las empresas</i></p> <p><i>Preventing the Criminal Influence of the Economy: From the Ablation Model to the Therapeutic Control of Companies</i></p> <p>Anna Maria Maugeri</p>	<p>106</p>
	<p>Tentativi di aggressione alle risorse pubbliche. Il rafforzamento del sistema di prevenzione antimafia</p> <p><i>Intentos de ataque a los recursos públicos. El refuerzo del sistema de prevención antimafia</i></p> <p><i>Attempted Attacks on Public Resources. The Strengthening of the Anti-Mafia Prevention System</i></p> <p>Teresa Bene</p>	<p>162</p>
	<p>Contrastare lo sfruttamento del lavoro attraverso gli strumenti della prevenzione patrimoniale: "Adelante con juicio"</p> <p><i>Lucha en contra de la explotación laboral a través de las herramientas de prevención patrimonial: "Adelante con juicio"</i></p> <p><i>Combating the Exploitation of Labour through the Tools of Patrimonial Prevention: "Adelante con Juicio"</i></p> <p>Andrea Merlo</p>	<p>173</p>
<p>REATI TRIBUTARI E STRUMENTI DI CONTRASTO</p> <p>DELITOS TRIBUTARIOS E INSTRUMENTOS PARA CONTRARRESTAR EL FENÓMENO</p> <p>TAX CRIMES AND LAW ENFORCEMENT TOOLS</p>	<p>I reati tributari nel 'catalogo 231'. Un nuovo (ma imperfetto) strumento di contrasto alla criminalità d'impresa</p> <p><i>Los delitos tributarios en el "catálogo 231". Un nuevo (pero imperfecto) instrumento de lucha en contra de la criminalidad empresarial</i></p> <p><i>Tax Crimes in the '231 Catalogue'. A New (But Imperfect) Tool to Fight Corporate Crime</i></p> <p>Francesco Mucciarelli</p>	<p>195</p>
	<p>Oltre il nullum crimen sine confiscatione per i reati tributari: dai problemi della moltiplicazione alle soluzioni del coordinamento</p> <p><i>Más allá del nullum crimen sine confiscatione en los ilícitos tributarios: De los problemas de multiplicación a las soluciones de coordinación</i></p> <p><i>Beyond the Nullum Crimen Sine Confiscatione Regarding Tax Offenses: From the Problems of Multiplication to the Solutions of Coordination</i></p> <p>Carlotta Verucci</p>	<p>213</p>

GRUPPI SOCIETARI E RESPONSABILITÀ PENALE GRUPOS EMPRESARIALES Y RESPONSABILIDAD PENAL CORPORATE GROUPS AND CRIMINAL LIABILITY	<hr/> Garanzia e colpa nei gruppi societari <i>Posición de garante e imprudencia en los grupos societarios</i> <i>Position of Guarantee and Negligence in Corporate Groups</i> Rocco Blaiotta	232
	<hr/> Responsabilità della capogruppo e corruzione internazionale: un'occasione di riforma? <i>La responsabilidad de la empresa matriz y corrupción internacional: ¿Una oportunidad de reforma?</i> <i>Parent Company's Liability and Foreign Bribery: An Opportunity to Reform?</i> Sebastiano Zerbone	248
QUESTIONI DI DIRITTO PROCESSUALE CUESTIONES DE DERECHO PROCESAL CRIMINAL PROCEDURE ISSUES	<hr/> In nome di una ingiustizia non (ancora) riparata. Commento a Corte cost., sent. 23 novembre 2021 - 13 gennaio 2022, n. 2 <i>En nombre de una injusticia no reparada (todavía). Comentario a la sentencia de la Corte Constitucional, de fecha 23 de noviembre de 2021 - 13 de enero de 2022, n° 2</i> <i>In the Name of an Injustice Not (Yet) Redressed. Commentary on Corte Cost., Sentence 23 November 2021 - 13 January 2022, No. 2</i> Michele Caianiello – Enrico Al Mureden	266
	<hr/> Rimessione obbligatoria alle Sezioni unite: il “precedente all’italiana” in ottica comparata <i>Remisión obligatoria a las Salas unidas del Tribunal Supremo: El “precedente a la italiana” en perspectiva comparada</i> <i>Mandatory Referral to the Joined Chambers of the Supreme Court: “Precedent Italian Style” from a Comparative Perspective</i> Michela Miraglia	278

REATI TRIBUTARI E STRUMENTI DI CONTRASTO

DELITOS TRIBUTARIOS E INSTRUMENTOS PARA CONTRARRESTAR EL FENÓMENO

TAX CRIMES AND LAW ENFORCEMENT TOOLS

- 195 **I reati tributari nel ‘catalogo 231’. Un nuovo (ma imperfetto) strumento di contrasto alla criminalità d’impresa**
Los delitos tributarios en el “catálogo 231”. Un nuevo (pero imperfecto) instrumento de lucha en contra de la criminalidad empresarial
Tax Crimes in the ‘231 Catalogue’. A New (But Imperfect) Tool to Fight Corporate Crime
Francesco Mucciarelli
- 213 **Oltre il *nullum crimen sine confiscatione* per i reati tributari: dai problemi della moltiplicazione alle soluzioni del coordinamento**
Más allá del nullum crimen sine confiscatione en los ilícitos tributarios: De los problemas de multiplicación a las soluciones de coordinación
Beyond the Nullum Crimen Sine Confiscatione Regarding Tax Offenses: From the Problems of Multiplication to the Solutions of Coordination
Carlotta Verucci

I reati tributari nel ‘catalogo 231’. Un nuovo (ma imperfetto) strumento di contrasto alla criminalità d’impresa*

*Los delitos tributarios en el “catálogo 231”.
Un nuevo (pero imperfecto) instrumento de lucha en contra
de la criminalidad empresarial*

*Tax Crimes in the ‘231 Catalogue’. A New (But Imperfect)
Tool to Fight Corporate Crimes*

FRANCESCO MUCCIARELLI

*Professore associato di Diritto penale presso l’Università Luigi Bocconi di Milano
francesco.mucciarelli@unibocconi.it – fmucciarelli@mucciarelli.it*

RESPONSABILITÀ DA REATO DEGLI ENTI,
REATI TRIBUTARI

RESPONSABILIDAD PENAL PERSONAS
JURÍDICAS, DELITOS TRIBUTARIOS

CORPORATE CRIMINAL
LIABILITY, TAX OFFENCES

ABSTRACTS

L’innesto (tardivo) dei reati tributari nel d. lgs 231/2001 offre lo spunto per riflessioni circa il ruolo di tale tipologia di illeciti nelle dinamiche della criminalità d’impresa. Il presente contributo, dopo aver illustrato le novità normative, si sofferma sulle criticità strutturali del nuovo assetto di responsabilità da reato tributario degli enti.

La (tardía) incorporación de los delitos tributarios en el Decreto legislativo 231 de 2001 ofrece un punto de partida para reflexiones sobre el rol que desempeñan dichos ilícitos en el contexto de la criminalidad empresarial. El presente trabajo, luego de ilustrar las novedades normativas, aborda las cuestiones críticas de las nuevas normas sobre responsabilidad penal empresarial derivada de delitos tributarios.

The (late) insertion of tax crimes in the Legislative Decree 231 of 2001 offers a starting point for reflections on the role played by such offences in the framework of corporate crime. This paper, after an illustration of the new provisions, focuses on the structural criticalities of the reformed rules on corporate liability deriving from tax crimes.

* Il presente articolo è la rielaborazione della relazione tenuta al Corso di formazione della Scuola Superiore della Magistratura tenutosi nei giorni 25-26 febbraio 2021 dal titolo “Il diritto tributario nella prospettiva penale e civile” ed è destinato alla pubblicazione sui Quaderni della Scuola Superiore della Magistratura, in corso di stampa.

SOMMARIO

1. Il tardivo innesto delle fattispecie penal-tributarie nel d. lgs 231/2001. – 2. Reati tributari e criminalità d'impresa. – 3. Il nuovo art. 25-*quinquiesdecies* d. lgs 231/2001. – 4. Criticità strutturali e politico-criminali della novella normativa.

1.

Il tardivo innesto delle fattispecie penal-tributarie nel d. lgs 231/2001.

Per argomentare a proposito dell'inserzione dei reati tributari nel catalogo di quelli 'presupposto' della responsabilità dell'ente *ex d. lgs 231/01* lo spazio, necessariamente breve del presente contesto, suggerisce di concentrare l'attenzione su alcune soltanto delle questioni che tale intervento ha generato. Questioni in parte 'strutturali' in quanto attinenti alla natura intrinseca dei reati in discorso nel loro interagire con l'assetto disciplinare della responsabilità della *personne morale*, in parte 'contingenti' poiché, per un verso, derivanti da opzioni legislative non facilmente comprensibili sul versante della coerenza sistematica e, per l'altro, dovute a una sintassi normativa a dir poco scadente.

Prescindendo dal carattere contingente o strutturale, tali questioni accrescono tuttavia la fatica dell'interprete, ineluttabilmente chiamato ad affrontarle nel momento stesso nel quale gli è richiesto di dare concreta applicazione alle nuove disposizioni di legge. E non sempre gli strumenti ermeneutici permettono di giungere a risultati appaganti, capaci cioè di superare i problemi, molti dei quali, per vero, paiono rientrare nell'ambito esclusivo delle competenze proprie del legislatore.

Rammentato l'ovvio (che, data la recente inserzione dei reati tributari nel novero di quelli cui è condizionata la responsabilità *ex d. lgs 231/01*, non sono disponibili precedenti giurisprudenziali di legittimità), conviene principiare con una simulazione retorica.

Assumendo la razionalità come parametro costitutivo delle scelte di un legislatore avveduto, in un ordinamento che contempla una disciplina specifica volta a fronteggiare la criminalità d'impresa attraverso la comminatoria di sanzioni indirizzate a punire il *deficit* organizzativo in quanto foriero di comportamenti devianti orientati al perseguimento del profitto "*a qualunque costo*"¹, constatata altresì in quel medesimo ordinamento la presenza di previsioni di illeciti penali punitivi di forme di infedeltà agli obblighi fiscali, riesce difficile anche soltanto immaginare che i reati tributari non siano compresi fra quelli che costituiscono il presupposto (o, forse, più esattamente, la condizione di punibilità) della responsabilità dell'ente. Sicché a uno sguardo affrettato l'attuale assetto normativo parrebbe confermare l'assunzione d'esordio, tanto da consigliare l'attribuzione di una patente di razionalità alla rammentata scelta del legislatore. Ma appena lo sguardo si fa meno superficiale, perplessità gravi emergono, tanto gravi da rendere tutt'altro che peregrina l'eventualità della revoca della patente affrettatamente accordata.

Sta dapprima il profilo cronologico, posto che erano trascorsi più di diciotto anni dall'entrata in vigore del d. lgs 231/01 quando i reati tributari – soltanto alcuni in un primo momento (ottobre/dicembre 2019) – entrarono a far parte del tassativo elenco dei reati-presupposto, seguiti di lì a poco (luglio 2020) dall'inserzione di altri, accompagnati tuttavia questi ultimi da peculiari limitazioni applicative, ignote nella previsione precedente: l'attesa del raggiungimento della 'maggiore età' del d. lgs 231/01 se da un lato non può essere certo ragione esplicativa del ritardo, dall'altro non è stata neppure sufficiente, malgrado la sua inusitata ampiezza, a permettere al legislatore dapprima una ponderata riflessione sui necessari coordinamenti sistematici e poi una attenta redazione delle disposizioni di nuovo conio.

Seguono criticità meritevoli di considerazione: senza che l'ordine della sequenza intenda esprimere una graduatoria di rilevanza, ve ne sono alcune connesse alla selezione delle fattispecie di reato via via incluse nell'elenco dell'art. 25-*quinquiesdecies* d. lgs 231/01 (segnatamente: dipendenti dai criteri che hanno presieduto a tali scelte) e alla disciplina che risulta applicabile; altre derivanti dal complessivo trattamento sanzionatorio al quale l'ente si trova sottoposto, tanto in considerazione delle peculiarità dell'illecito amministrativo tributario quanto alla luce

¹ Con il breviluogo perseguimento del profitto "*a qualunque costo*", ambientato nell'agire dell'impresa, si intende denotare quella tipologia di condotte che mirano a raggiungere l'altrimenti fisiologico scopo di profitto con l'impiego di mezzi o con modalità illecite, inclusa la commissione di fatti penalmente rilevanti.

del doppio binario sanzionatorio e al canone del *ne bis in idem* secondo la consolidata lettura delle Corti; ulteriori, infine, originate dalla presenza nel sottosistema dell'illecito penale tributario di fattispecie premiali alle quali l'ente non può però accedere.

Delle menzionate criticità si cercherà di dare pur cursorio conto, muovendo tuttavia da qualche notazione di carattere generale, alle quali offre occasione il constatato 'ritardo' del legislatore nell'estendere la disciplina della responsabilità diretta degli enti anche ai reati tributari².

I motivi del ritardo non possono che risiedere in territori diversi da quelli della riflessione giuridica e criminologica: ambientati gli illeciti penali tributari nel contesto dell'attività d'impresa (tipologicamente: dell'attività delle persone giuridiche, perché ormai l'impresa si manifesta pressoché sempre attraverso forme societarie), è pressoché impossibile configurare un'ipotesi nella quale uno di tali reati non sia di per sé nell'interesse o a vantaggio dell'ente. Costatazione, quest'ultima, che avrebbe dovuto essere di per sé sola bastevole a raccomandare ben altra sollecitudine nell'intervento³.

2. Reati tributari e criminalità d'impresa.

La peculiare struttura degli obblighi tributari – che il d. lgs 74/2000 presidia con la comminatoria penale – connota infatti con forza peculiare la connessione dell'interesse/vantaggio dell'ente. Fermo restando che l'autore dei delitti contemplati dal citato d. lgs 74/2000 è 'necessariamente' la persona fisica, il 'contribuente' (*id est*: il soggetto sul quale gravano gli obblighi tributari) è, invece e altrettanto necessariamente, la persona giuridica, che è dunque non soltanto l'inevitabile centro di imputazione economica degli effetti delle condotte tributarie (corrette o devianti che siano), ma anche il soggetto sul quale gravano in modo diretto gli obblighi di fedeltà fiscale, per l'inosservanza dei quali sono ora previste, oltre a dirette sanzioni amministrative (già contemplate dall'ordinamento), anche quelle stabilite dal d. lgs 231/01, la cui applicazione sconta come presupposto/condizione proprio la commissione dei reati tributari che tali infedeltà puniscono.

Connessione che – come ognuno vede – se da un lato mostra l'inspiegabilità sul piano razionale del ritardo anche sul versante della comparazione delle scelte (si pensi, soltanto per esemplificare, alla inserzione fra i reati-presupposto di quelli in materia di pratiche di mutilazione degli organi genitali femminili⁴, la cui relazione con la criminalità d'impresa è incomparabilmente più effimera), dall'altro non sembra esser sempre tale da esaurire il panorama dei beneficiari dell'interesse/vantaggio derivante dal reato commesso.

Non deve sfuggire infatti che a quello dell'ente ben frequentemente si affianca – magari minore ma certo non irrilevante – l'interesse/vantaggio della persona fisica che commette il reato. Si pensi agli enti di piccole dimensioni o, più esattamente, a quelle strutture societarie nelle quali l'azionariato non soltanto è concentrato in un ambito ristrettissimo, ma rappresenta altresì il vertice operativo dell'impresa: in siffatte evenienze scolora la distinzione, altrimenti netta, fra interesse dell'ente istituzionalmente inteso e interesse dei soggetti ai quali è affidata l'amministrazione/gestione dell'ente e interesse dei soci *uti singuli*⁵. Ma non esclusivamente in tali ipotesi è possibile riconoscere un concorrente interesse/vantaggio per la persona fisica: il conseguimento di risultati economici positivi (anche attraverso la commissione di reati il cui profitto determina l'incremento di tali risultati) può spiegare effetti positivi anche per figure

² Per un quadro dei problemi – molteplici e complessi – che ruotano intorno al coordinamento fra la disciplina dei reati tributari e quella della responsabilità degli enti e delle persone giuridiche, senza pretese di completezza, si vedano BARTOLI (2020), p. 224; BASILE (2021), p. 1; BRICCHETTI (2020); CONSULICH (2020), pp. 1353 ss.; DELL'Osso (2020), p. 318; DI VIZIO (2019); FINOCCHIARO (2020); FLORA (2019), p. 79; IELO (2020), pp. 9 ss.; INGRASSIA (2020), p. 307; LARINNI (2020), pp. 295 ss.; MAGNELLI (2019); PERINI (2019), pp. 17 ss.; PIERGALLINI F. (2020), pp. 229 ss.; SANTORIELLO (2020); SCOLETTA (2019), p. 2649; TRIPODI (2019), p. 60; VENEZIANI (2020), p. 3086.

³ In senso contrario, o comunque critico, all'estensione della disciplina della responsabilità degli enti ai reati tributari, si erano espressi, con varietà di accenti, CARACCIOLI (2007), p. 155; INGRASSIA e CAVALLINI (2016), pp. 109 ss.; SANTORIELLO (2017), pp. 82 ss.; TRAVERSI (2008), p. 133. Sempre in epoca anteriore agli interventi legislativi che hanno determinato l'estensione in discorso, in senso invece favorevole, si vedano ALAGNA (2012), pp. 397 ss.; ALDROVANDI (2005), pp. 230 ss.; PERINI (2006), p. 88.

⁴ V. art. 25-*quater* d. lgs 231/01, introdotto dall'art. 6 l. 9 gennaio 2006, n. 7: ben s'intenda, non si vuole qui criticare la specifica scelta, ma soltanto segnalare l'incoerenza di aver fatto precedere – e di ben tredici anni – l'introduzione di reati-presupposto che soltanto in ipotesi marginali si situano nel contesto di attività d'impresa (lo svolgimento delle pratiche vietate nell'ambito di cliniche nell'ambito di un'attività d'impresa, rispetto a illeciti come quelli tributari, che hanno in tale ambito una collocazione ben più frequente).

⁵ Il discorso potrebbe/dovrebbe essere ampliato anche oltre il tema dei reati tributari come reati-presupposto della responsabilità dell'ente: in questo senso si veda Cass. pen., Sez. VI, 16 febbraio 2021 – 6 dicembre 2021, n. 45100, con nota – scusandomi per l'ineleganza dell'autocitazione – di MUCCIARELLI (2022).

dirigenziali (e non soltanto di massimo livello) che non si identificano con l'azionista di controllo: bastevoli paiono in proposito i riferimenti ai sistemi di compensi per risultati (cd MBO, che producono immediati benefici economici) e agli effetti reputazionali destinati a incidere sulle prospettive professionali (a cominciare dall'eventuale rinnovo nella carica di amministratore delegato, tanto per esemplificare).

Nessun dubbio, ovviamente, che la presenza di tali interessi/vantaggi concorrenti con quelli dell'ente non importa certo il venir meno dell'ascrizione della responsabilità all'ente medesimo, stante il non equivoco canone dell'art. 5 co. 2 d. lgs 231/01, che esige l'esclusività dell'interesse alieno (*id est*: dell'autore del reato o di terzi): ma la rammentata notazione merita d'essere tenuta presente come strumento che può agevolare la lettura e l'interpretazione del caso concreto e, insieme, come punto di emersione di due distinti snodi problematici.

Da un lato quello – già accennato e più generale – concernente l'effettiva alterità sostanziale dell'interesse/vantaggio dell'ente rispetto a quello della persona fisica che ad un tempo rappresenta il vertice amministrativo-gestionale e il beneficiario economico/titolare ultimo dell'impresa; dall'altro quello – peculiare alla vicenda dei reati tributari – riguardante l'ambito applicativo (precluso all'ente) della causa di non punibilità e della circostanza attenuante rispettivamente contemplate dagli artt. 13 e 13-*bis* d.lgs 74/2000.

Sarebbe del tutto eccentrico anche solo dar rapido conto del dibattito sull'oggetto della responsabilità dell'ente (semplificando: di cosa effettivamente esso risponde)⁶, sufficiente qui essendo la notazione – sulla quale sembra esservi comune consenso – che nel *deficit* organizzativo (*id est*: nella colpa di organizzazione) risiede, per l'ente, la ragione del rimprovero e la meritevolezza della sanzione. Se, per un verso, la scaturigine e il fondamento di tale responsabilità consiste nel ricordato *deficit* organizzativo⁷ e se, per altro riguardo, sono le condotte realizzate dalla persona fisica (che rappresenta l'ente) a integrare la fattispecie punibile/reato-presupposto, è agevole notare che sul piano tributario è propriamente l'ente (la *personne morale* o, in altri termini, il contribuente) il soggetto al quale ineriscono i rapporti economico-giuridici sui quali si fondano i pertinenti obblighi.

Quest'ultima notazione può forse essere estesa anche oltre i confini delle categorie giuridiche, non sembrando azzardato dire che, osservando la questione dal punto di vista *latu sensu* 'economico', è ancora una volta la persona giuridica-contribuente il soggetto rilevante, in quanto centro di imputazione dei rapporti economici attivi e passivi (produce reddito, sostiene costi, possiede beni, ecc.) cui accedono proprio quegli obblighi fiscali, la violazione dei quali viene variamente sanzionata. Quest'ultima prospettiva autorizza due ulteriori considerazioni: l'una legata alle contingenze del d. lgs 231/01, l'altra di carattere generale.

Quanto alla prima, il notato collegamento sul versante economico rende immediatamente ragione dell'affermazione secondo la quale, nel distretto dei reati tributari come reati-presupposto *ex d. lgs 231/01*, l'interesse/vantaggio dell'ente è, in sostanza, *in re ipsa*, proprio perché la *personne morale* è il soggetto nei confronti del quale si consolidano tutti i rapporti con il Fisco (disciplinati da regole la cui violazione è punita con sanzioni differenti, ma anche con la comminatoria penale).

L'altra considerazione (quella di carattere generale) può essere ulteriormente distinta: la ricordata intima connessione (ente come centro di imputazione dei profili economici e, insieme, dei correlati obblighi fiscali) ulteriormente testimonia, da un lato, la irreprensibilità dell'introduzione di quelli tributari fra i reati-presupposto (e, ad un tempo, la irragionevolezza del ritardo); dall'altro, che la comminatoria penale propriamente detta si rivolge a un soggetto (la persona fisica) che, nel contesto, non è – come tale – il contribuente (*id est*: il soggetto tenuto

⁶ Ridotto a sintesi estrema, il dibattito può essere così riassunto. Da un lato vi è chi autorevolmente sostiene la tesi della natura paraconcorsuale della responsabilità dell'ente (PALIERO (2003), pp. 17 ss.; v. anche PALIERO (2008), pp. 1536 ss.; in senso analogo DI GIOVINE (2005), p. 122; ASTROLOGO (2005), pp. 1016 ss.; nonché, nell'ambito della categoria delle forme di manifestazione del reato, MELCHIONDA (2003), pp. 230 ss. Per un riepilogo aggiornato e una revisione approfondita della teoria 'concorsuale', v. SCOLETTA (2021), p. 665. Parzialmente difforme, con accentuazione dell'autonomia dell'illecito dell'ente sub specie omesso impedimento del reato-presupposto, MONGILLO (2018), p. 140. Una impostazione teorica ancora differente concepisce invece "il reato-presupposto (...) [quale] condizione obiettiva di punibilità (ruolo ben coerente con la non controvertibile circostanza che di per sé il deficit organizzativo dell'ente non è soggetto a sanzione alcuna ...", scusandomi per l'ineleganza dell'autocitazione, MUCCIARELLI (2011), p. 442. A fronte di tesi così eterogenee non sorprende sia stata di recente avanzata l'idea di un *tertium genus* di 'coautoria' (in questi termini GRECO (2019), pp. 2100 ss.): la sottolineatura dei caratteri 'anomali' del sistema imputativo dell'illecito dell'ente, pur dotata di indubbia efficacia descrittiva, lascia tuttavia irrisolte molteplici questioni, esattamente come accade a proposito della 'natura' (penale, amministrativa o 'ibrida') della responsabilità *ex d.lgs. 231/2001*.

⁷ Nella prospettiva del d. lgs 231/01 l'adeguata organizzazione avrebbe dovuto precludere comportamenti devianti rispetto alle procedure interne destinate a impedire la (ovvero a ridurre il rischio di) commissione di reati-presupposto, nel caso quelli tributari. Sul tema della colpa organizzativa, si vedano, PALIERO e PIERGALLINI (2006), pp. 167 ss.; PALIERO (2018), pp. 188 ss.

all'adempimento degli obblighi fiscali, coerentemente con la circostanza che certo non alla persona fisica che rappresenta l'ente sono riferibili i rapporti economici concernenti invece la persona giuridica e che costituiscono gli estremi sui quali si fondano i rammentati obblighi fiscali).

Preme qui sviluppare brevemente quest'ultima notazione. In linea generale, la appena sopra constatata asimmetria tra persona fisica/autrice del reato ed ente/centro di imputazione dei rapporti economici e (conseguentemente) dei benefici derivanti dal reato è coesistente alla (e sta alla base della) opzione di configurare la responsabilità diretta dell'ente stesso: asimmetria facilmente rintracciabile nel novero dei reati-presupposto presenti nell'elenco tassativo del d. lgs 231/01 quando si consideri che le condotte integratrici delle fattispecie punibili sono poste in essere in ambito corporativo o, comunque, in connessione con un'attività d'impresa.

Se però si osserva il catalogo dei reati-presupposto dal versante della tipologia dei beni presidiati e della morfologia dei comportamenti proscritti, sembra possibile una partizione secondo il grado di tale connessione (e il conseguente collegamento fra reato-presupposto e interesse/vantaggio dell'ente: beninteso, collegamento tuttavia sempre presente – *rectius*: che deve essere sempre presente – costituendo tale collegamento il criterio di ascrizione oggettivo della responsabilità dell'ente stesso).

Tale connessione è caratterizzata da un grado che si presenta tuttavia in forme e con forza differenti in ragione della struttura dei singoli reati. Così, esemplificando, vi sono figure criminose rispetto alle quali l'ambientamento nell'attività d'impresa (specie se in veste societaria) può dirsi marginale o episodico⁸, altre nelle quali tale collocazione è sicuramente meno infrequente⁹, altre ancora nelle quali morfologia dell'illecito e natura dei beni tutelati suggeriscono una quasi totale sovrapposizione fra le ipotesi di astratta configurabilità del reato e la sua intrinsecamente necessaria collocazione in ambito corporativo.

A quest'ultima categoria appartengono senz'altro i reati societari, a principiarsi dal delitto di false comunicazioni sociali: la natura 'propria' di tali fattispecie le pone in modo inevitabile in ambito societario, determinando un pressoché automatico collegamento con la previsione dell'art. 25-ter d. lgs 231/01 (ancorché la nota allusiva al dolo specifico suggerisca una puntuale analisi caso per caso¹⁰). Sebbene i reati-presupposto contemplati dall'art. 25-septies d. lgs cit. (omicidio e lesioni colpose) non condividano con quelli societari la natura di reati *stricto sensu* 'propri', non può sfuggire che la caratterizzazione dell'aggravante (violazione della normativa in materia di tutela dell'igiene e della sicurezza sul lavoro) situa fisiologicamente le fattispecie punibili all'interno dell'attività d'impresa, circostanza alla quale fornisce ulteriore riscontro il rilievo che le posizioni di garanzia individuate dal d. lgs 81/08 sono configurate secondo modelli coerenti con l'organizzazione d'impresa (datore di lavoro, dirigente, preposto, ecc.). Sicché anche per questa via pressoché inevitabile si presenta il collegamento tra i delitti di omicidio e lesioni colpose aggravati dalla violazione delle norme a tutela dell'igiene e della sicurezza sul lavoro e l'ambientamento nell'ambito dell'impresa-*personne morale*.

A conclusione non diversa, seppur con un differente grado di inevitabilità, si giunge osservando i reati di abusi di mercato, inclusi fra quelli presupposto dall'art. 25-sexies d. lgs 231/01. In proposito occorre tuttavia distinguere, posto che i delitti di abuso di informazioni privilegiate presentano una morfologia tale da renderne la commissione maggiormente coerente con l'interesse (e il divisato vantaggio) dell'autore-persona fisica invece che con quello dell'ente di

⁸ Il riferimento va, ovviamente, ai reati-presupposto richiamati dall'art. 25-quater d. lgs 231/01: v. nota 4.

⁹ Si pensi alle figure dei reati di *money laundering* ovvero a quelle in materia di corruzione in senso ampio: reati che possono ben essere commessi dal privato per il perseguimento di un personale interesse, ma che non certo infrequentemente vengono realizzati nell'ambito di un'attività d'impresa allo scopo di acquisire vantaggi o benefici di cui è poi destinatario l'ente in rappresentanza del quale la persona fisica quel reato ha commesso. Quanto alla rilevazione della distribuzione statistica alle due categorie (reato commesso dal privato per un interesse proprio vs reato posto in essere nell'interesse o a vantaggio del soggetto metaindividuale) la cifra oscura che connota questa – come altre tipologie di reati della c.d. criminalità economica suggerisce di non avventurarsi in analisi quantitative.

¹⁰ In tutte le sue configurazioni, il delitto di false comunicazioni sociali contempla la clausola per la quale la condotta punibile deve essere illuminata dal "fine di conseguire per sé o per altri un ingiusto profitto": se l'interesse al perseguimento di tale profitto risultasse *ex ante* esclusivo (e dunque integralmente alieno all'interesse o al vantaggio dell'ente), verrebbe conseguentemente meno la possibilità di ascrizione della responsabilità alla *personne morale* secondo il disposto dell'art. 5 co. 2 d. lgs 231/01. In siffatta prospettiva non sembra rilevante la modifica apportata dall'art. 12 co. 1 l. 69/15, che ha sostituito il primo alinea dell'art. 25-ter d. lgs 231/01, che originariamente stabiliva che i reati societari rientrassero nel novero dei reati-presupposto "se commessi nell'interesse della società". La clausola, di per sé superflua stante il canone generale dell'art. 5 co. 1 d. lgs ult. cit., aveva suscitato non infondate perplessità interpretative, posto che il mancato richiamo al requisito del "vantaggio", se da un lato poteva giustificare l'espressa previsione (altrimenti inutile), dall'altro implicava l'esclusione del vantaggio (eventualmente conseguito) come estremo per l'ascrizione oggettiva del fatto all'ente. Con il rammentato intervento normativo della l. 69/15, il legislatore ha chiuso il dibattito interpretativo, adottando la formulazione standard ("in relazione ai reati in materia societaria...") che, senza specificazione ulteriore, rimanda necessariamente al canone dell'art. 5 co. 1 d. lgs 231/01, che discorre di interesse o vantaggio.

appartenenza¹¹. Diversamente nelle ipotesi di manipolazione del mercato, rispetto alle quali comportamenti concreti riconducibili alle figure criminose posti in essere al di fuori di un contesto societario (e, per di più, di società emittenti) si presentano con caratteri di episodicità: rispetto a quest'ultima tipologia di illeciti, non si può certo parlare di un collegamento esclusivo con l'ambito della *personne morale*, ma altrettanto certamente di un collegamento connotato da una forte prevalenza statistica¹².

Volendo collocare i reati tributari in quanto reati-presupposto all'interno della partizione fin qui seguita, non può sfuggire da un lato la constatazione che la struttura degli stessi non ne caratterizza il profilo alla stregua di quelli societari che, come si è visto, pone inevitabilmente questi ultimi in ambito corporativo (e, dunque, inscindibilmente connessi con l'area disciplinata dal d. lgs 231/01).

E neppure vi sono elementi ulteriori che ne autorizzino una connessione quasi automatica, come nel caso dei delitti richiamati dall'art. 25-*septies* d. lgs cit.. Alle notazioni che precedono se ne aggiunge un'altra, peculiare ai reati tributari: se quelli di omicidio e lesioni colpose, qualora aggravati dalla violazione alla norme in materia di tutela dell'igiene e della sicurezza sul lavoro, finiscono infatti con l'essere fisiologicamente inquadrabili nell'alveo dell'attività d'impresa proprio per tale caratterizzazione che li connota (e che ne fonda l'inclusione fra i reati-presupposto), i reati tributari in sé considerati non presentano profili di tal genere, profili che ne accreditino la realizzazione in ambito d'impresa, ben potendo tali reati essere commessi (come in realtà diffusamente avviene) anche al di fuori di siffatto ambito. E' però constatazione non controvertibile che, qualora posti in essere nel contesto corporativo, il collegamento e la connessione fra gli illeciti penali tributari e l'interesse/vantaggio dell'ente (in quanto soggetto al quale fanno capo i sottostanti rapporti con il Fisco) possono dirsi in sostanza *in re ipsa*, inevitabili sul piano prasseologico.

Suggerisce qualche notazione aggiuntiva un approfondimento ulteriore della comparazione fra reati societari e illeciti penali tributari, osservati tutti sempre secondo il versante della responsabilità diretta dell'ente.

Se – come si è in precedenza rilevato – la natura 'propria' dei reati societari li colloca inevitabilmente nell'area disciplinata dal d. lgs 231/01, non può sfuggire che per talune delle incriminazioni in discorso sono ipotizzabili situazioni nelle quali in concreto l'interesse/vantaggio dell'ente ben può non sussistere: si pensi alla figura delle false comunicazioni sociali, rispetto alla quale la stessa previsione di un dolo specifico modulato secondo lo schema dell'interesse proprio o di terzi autorizza la configurabilità di scenari nei quali il comportamento illecito degli amministratori (e degli altri soggetti qualificati) può presentarsi non soltanto distonico rispetto a quello della società, ma anche esclusivo dell'agente-persona fisica (ciò che, in riferimento al caso concreto, implicherebbe il venir meno della responsabilità dell'ente stante il chiaro disposto dell'art. 5 co. 2 d. lgs 231/01).

Non così nel caso dei reati tributari commessi in ambito corporativo, posto che non appare in alcun modo congetturabile una distonia fra l'interesse/vantaggio derivante dall'illecito tributario stesso e la *personne morale*-contribuente: la più volte segnalata completa coincidenza fra ente e centro di imputazione dei rapporti economico-giuridici con il Fisco esclude già sul piano teorico la identificazione di un interesse totalmente alieno rispetto all'ente ed esclusivo della persona fisica autrice del reato. In conseguenza non azzardata la conclusione: sebbene la struttura dei reati tributari non li collochi (come invece accade per quelli societari) necessariamente *eo ipso* in ambito corporativo (e, dunque, in un'area d'interesse rispetto alla disciplina del d. lgs 231/01), quando tali reati vengano commessi in siffatto ambito non soltanto l'applicabilità della menzionata disciplina, ma anche la sussistenza dell'estremo dell'interesse/

¹¹ La struttura delle distinte ipotesi raggruppate sotto la dizione 'abuso di informazioni privilegiate' impone di distinguere: le figure dell'*insider trading* propriamente detto, così come quella del *tuyantage* suggeriscono infatti che l'agente commetta l'illecito per un interesse proprio (o di terzi diversi dall'ente) e non per quello dell'ente, che, al più, potrebbe – e soltanto in ipotesi poco più che scolastiche – trarne un vantaggio 'fortuito', come tale irrilevante rispetto al criterio imputativo di cui all'art. 5 d. lgs 231/01 (in quest'ultimo senso, per escludere la rilevanza del c.d. vantaggio casuale o fortuito, si veda da ultimo Cass. pen., Sez. VI, 16 febbraio 2021 – 6 dicembre 2021, n. 45100, con nota – scusandomi per l'ineleganza dell'autocitazione – di MUCCIARELLI (2022)). Nello stesso senso v. altresì Cass. pen., Sez. VI, 23 giugno 2006 – 2 ottobre 2006, n. 32627. Successivamente nello stesso senso Cass. pen., Sez. I, 26 giugno 2015, n. 43689 e, da ultimo, Cass. pen., Sez. II, 18 novembre 2020 – 23 dicembre 2020, n. 37381. Diversa la situazione se si osserva quella forma di abuso di informazioni privilegiate che va sotto il nome di *tipping*: la comunicazione illecita dell'informazione privilegiata ben può essere infatti – e nel concreto ben frequentemente lo è – illuminata da un interesse dell'ente di appartenenza dell'agente.

¹² Si pensi, per esemplificare, alla diffusione di comunicati falsi che promanano dal vertice di società quotate, ovvero a ipotesi di operazioni societarie di natura straordinaria che abbiano nel contempo connotati simulatori o di artificiosità/deceitività: in entrambi i casi congetturati, evidente la coloritura dell'interesse o del vantaggio a favore dell'ente.

vantaggio, risultano inevitabili.

A ben vedere, è infatti proprio la specifica peculiarità rappresentata dalla identità fra ente e contribuente (soggetto al quale fanno capo i rapporti con il Fisco e, *en cascade*, gli inerenti obblighi) a dar fondamento e ragione del legame in concreto necessitato e inevitabile fra reati tributari commessi in ambito corporativo e interesse/vantaggio dell'ente, condizione che – come si è cercato di mostrare – non si determina neppure al cospetto dei reati societari. Rispetto a tale ultima categoria di illeciti, la loro automatica collocazione nell'alveo della disciplina del d. lgs 231/01 (riflesso della loro natura di reati propri) non autorizza per ciò solo la conseguente implicazione necessaria in relazione all'estremo dell'interesse/vantaggio, poiché – data la struttura delle fattispecie incriminatrici – sono configurabili contingenze nelle quali, in concreto, può essere presente un interesse esclusivo della persona fisica autrice del reato, contingenze, queste ultime, non congetturabili invece nel caso dei reati tributari.

Considerazioni analoghe valgono anche per gli altri reati-presupposto, con alcune brevi avvertenze.

E' fin banale e ovvia constatazione rilevare che tutti i reati-presupposto acquistano rilievo al cospetto della disciplina del d. lgs 231/01 quando commessi nell'ambito di un ente o di una persona giuridica, trattandosi di illeciti che, con l'eccezione di quelli societari, ben possono essere commessi anche al di fuori di detto contesto, tanto che in questo senso può leggersi su un piano generale la valenza del criterio ascrittivo di natura oggettiva fissato dall'art. 5 co. 1 d. lgs cit..

Ma la peculiarità, che specificamente connota i reati tributari (distinguendoli sotto questo profilo da tutti gli altri), è rappresentata dalla circostanza che, una volta ambientato l'illecito di tal genere nel contesto della *personne morale*, non vi è spazio alcuno per escludere la riferibilità dell'interesse/vantaggio all'ente-contribuente. Detto in altri termini: rispetto a tutti gli altri reati-presupposto (inclusi persino quelli societari) è sempre possibile ipotizzare situazioni nelle quali sussiste in concreto un interesse distonico rispetto a quello dell'ente ed esclusivo della persona fisica che ha commesso il reato (o di terzi diversi dall'ente), situazioni la effettiva verifica delle quali (*rectius*: la frequenza empirica delle quali) dipende non soltanto dalle circostanze del caso concreto, ma anche dalla tipologia del reato¹³: importa qui sottolineare però che per nessuno dei reati-presupposto diversi dai reati tributari è predicabile un collegamento assolutamente inevitabile con l'interesse/vantaggio dell'ente.

Per completezza d'analisi conviene scrutinare anche l'ipotesi dei reati-presupposto contemplati dall'art. 25-*septies* d. lgs 231/01, rispetto ai quali la struttura dell'aggravante sembra – come si è visto – determinarne una collocazione in un'area di pressoché automatica applicabilità della disciplina del citato decreto legislativo, in forma sostanzialmente assimilabile a quanto avviene per i reati societari. Il rilievo è in effetti fortemente suggestivo e in contrario non può certo valere la notazione che, seppur quantitativamente limitate, vi sono situazioni nelle quali l'attività si svolge nell'ambito di un'impresa individuale, come tale non rientrante nell'area del d. lgs 231/01¹⁴: in tali casi a venir meno è il presupposto e la ragion d'essere della disciplina della responsabilità dell'ente, che sconta l'alterità fra ente e persona fisica autrice del reato¹⁵. A dover essere considerato sembra piuttosto un altro profilo, derivante dall'aggiustamento che è stato trovato in via interpretativa per rimediare alla svista del legislatore che, introducendo fra i reati-presupposto quelli colposi richiamati dall'art. 25-*septies* d. lgs 231/01, non ha coerentemente adeguato il canone ascrittivo oggettivo dell'interesse/vantaggio, originariamente modulato secondo una struttura funzionale a fattispecie dolose¹⁶. Ne è derivato un modello ascrittivo che implica l'apprezzamento caso per caso della tipologia della violazione alla normativa in materia di tutela dell'esigenza di accertamento che di per sé sola esclude che in tali evenienze possa parlarsi di collegamento assolutamente inevitabile, come invece accade nel caso dei reati tributari¹⁷.

¹³ Sia qui permesso rinviare alle considerazioni delle note 9, 11 e 12.

¹⁴ In proposito, v. per tutte e da ultimo, Cass. pen., Sez. VI, 16 febbraio 2021 – 6 dicembre 2021, n. 45100, che riporta analiticamente la giurisprudenza al riguardo.

¹⁵ In tali situazioni si determina una piena identificazione tra la figura del datore di lavoro (cui è connessa la posizione di garanzia in ordine al rispetto degli obblighi normativamente posti) e quella dell'imprenditore individuale.

¹⁶ In proposito è bastevole il rinvio a Cass. pen., Sez. Un., 24 aprile 2014 – 18 settembre 2014, 38343; in dottrina, si vedano ALESSANDRI (2009), p. 347; BRICCHETTI e PISTORELLI (2007), pp. 40 ss.; D'ARCANGELO (2008), p. 83; DOVERE (2008a), p. 97; DOVERE (2008b), p. 334; EPIDENDIO e PIFFER (2008), p. 7; SELVAGGI (2006), p. 23; VITARELLI (2009), p. 705. Da ultimo, DE PAOLIS (2021), p. 170.

¹⁷ Diversamente se il legislatore – con riferimento al criterio imputativo per i reati-presupposto di natura colposa (come quelli di omicidio e lesioni colpose aggravati dalla violazione della normativa in materia di igiene e della sicurezza sul lavoro) – avesse optato per formula del tipo

Se conclusivamente non si può dunque non riconoscere che la presenza di quelli tributari fra i reati-presupposto della responsabilità dell'ente *ex d. lgs 231/01* è opzione razionale e del tutto condivisibile, pur prescindendo dalle già accennate manchevolezze che ne hanno afflitto la traduzione nelle vigenti disposizioni di legge, una considerazione ulteriore rimane da svolgere.

Ferma restando l'irrinunciabile necessità della comminatoria penale per fatti offensivi ai doveri di fedeltà fiscale che trovano fondamento negli artt. 2 e 53 Cost., non deve sfuggire che estensione ed entità dei comportamenti devianti in tale ambito hanno da tempo assunto caratteristiche tipiche del fenomeno sociale¹⁸, sicché sarebbe illusorio confidare esclusivamente nella portata dissuasiva della comminatoria penale.

Per quante opportune e corrette riforme dell'assetto ordinamentale possano essere messe in campo, per quanto il meccanismo del processo possa essere reso maggiormente efficiente e rapido, le caratteristiche fondanti della risposta 'penale' non potranno venire meno, e con esse la strutturale inidoneità del sistema penale complessivamente considerato (per usare termini della tradizione: diritto penale sostanziale e procedura penale) a fronteggiare fenomeni sociali: a tacer d'altro, le esigenze di tipizzazione dell'illecito criminale – che derivano immediatamente dal superiore principio di legalità – esigono che la descrizione del divieto o del comando, la violazione o l'inosservanza dei quali è punita, raggiunga un contenuto minimo di precisione e determinatezza, possibile soltanto in relazione a specifici comportamenti (quand'anche posti in essere da soggetti fra loro coordinati: in "concorso", per usare la parola del vocabolario penalistico), comportamenti espressivi di una apprezzabile (*id est*: percepibile) offesa a un bene giuridico. In quanto fenomeno deviante esso coinvolge ambiti diversi e dipende da fattori molteplici, che implicano anche la scarsa percezione e l'insufficiente riconoscimento dell'intrinseco disvalore dei comportamenti di infedeltà fiscale, rispetto ai quali la valenza simbolica della minaccia 'penale' si rivela inadeguata, ancorché in questa prospettiva la scelta di estendere ai reati tributari la disciplina del d. lgs 231/01 si collochi nella corretta tendenza di sviluppare una diffusa condivisione della illiceità dei comportamenti che costituiscono tale fenomeno, la cui complessità verosimilmente ha a che vedere (per la gran parte almeno) con il rapporto – storicamente complesso e ideologicamente critico – fra Stato-istituzione e cittadino.

Non è quella presente la sede per approfondire questa più che sommaria notazione: interessa qui soltanto segnalare, essendo la problematicità di tale rapporto un fattore ulteriore, che contribuisce alla sottovalutazione del disvalore dei comportamenti in discorso. Comportamenti che, oltre a esprimere il corposo disvalore costituito dalla violazione di un dovere senz'altro riconducibile ai menzionati parametri costituzionali, determinano conseguenze dannose a vasto raggio (particolarmente sensibili laddove tale forma di devianza ha dimensioni segnatamente corpose come sovente avviene nella dinamica degli enti collettivi) e che, ciononostante, non suscitano la medesima riprovazione o un allarme sociale paragonabili, ad esempio, a quelli di un furto in appartamento¹⁹.

3.

Il nuovo art. 25-*quinquiesdecies* d. lgs 231/2001.

Come s'è anticipato, l'introduzione fra i reati-presupposto di quelli tributari è avvenuta in due successive fasi, distanziate fra loro di pochi mesi. Per quanto qui interessa, dapprima

¹⁸ "reati commessi in occasione di attività ...".

¹⁸ Un sintetico e illuminante quadro di riferimento è offerto da BASILE (2021), pp. 1-2, che, a nota 1, segnala «Le più recenti stime del c.d. *tax gap* (concetto di sintesi riferibile a tutte le forme di mancata dichiarazione e/o pagamento di imposte e tasse) indicano una media di evasione di oltre 85 miliardi di euro annui nel periodo 2012-2017, riferibili per la gran parte alle imposte sui redditi (in larghissima misura di persone fisiche e in quota più contenuta di società) e all'IVA, risultando meno marcata l'incidenza dei mancati versamenti (nel complesso pari in media a 12 miliardi di euro circa per anno relativamente alle imposte sui redditi e sul valore aggiunto) rispetto a illeciti di tipo 'dichiarativo' (corrispondenti a oltre 60 miliardi di euro annui per quanto concerne i tre principali tributi evasi). Cfr. *Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva – anno 2019*, in www.mef.gov.it. Analoghi ordini di grandezza sono indicati dall'Istituto nazionale di statistica (Istat) nella stima della c.d. economia non osservata, di cui quella 'sommersa' costituisce una *species* con oltre 95 miliardi di euro di valore medio annuo tra il 2014 e il 2017 per quanto attiene alla "sotto-dichiarazione del valore aggiunto" (*id est*: comunicazioni volutamente errate del fatturato e/o dei costi). Si v. *L'economia non osservata nei conti nazionali – anni 2014-2017 (Report)*, 15 ottobre 2019, in www.istat.it».

¹⁹ Evidente la differenza che intercorre fra il concetto di danno alla società derivante da un reato da quello di offesa ai beni del singolo, che pure può essere espressa dall'illecito penale. Ma si osservi che il danno alla società (richiamando la formula di Beccaria per misurare la gravità dell'illecito) è spiccatamente alto quando si verte in materia di reati legati all'attività d'impresa per i riflessi sull'economia e, in ultima analisi, sulla concorrenza, elemento fondante dell'attuale sistema economico.

l'art. 25-*quinquiesdecies* d. lgs 231/01²⁰ ha previsto come reati-presupposto alcuni dei delitti contemplati dal d. lgs 74/2000, e precisamente quelli di: a) dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, co. 1), b) dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, co. 2-*bis*), c) dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3), d) emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8 co. 1), e) emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8, co. 2-*bis*), f) occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10), g) sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11).

Nella prospettiva qui rilevante è sufficiente la constatazione che i reati oggetto della 'prima' selezione sono i più gravi fra quelli considerati nel d. lgs 74/2000 e presentano tutti note di frodolenza fra i caratteri distintivi delle condotte punibili. Criteri selettivi senz'altro condivisibili su un piano generale, anche se non del tutto soddisfacenti quando si debba apprezzare la scelta in funzione del presidio che il d. lgs 231/01 dovrebbe apprestare per fronteggiare la devianza nell'agire della *personne morale*. Nella dinamica della responsabilità d'impresa (e non di quella dell'impresa criminale²¹) vengono infatti in significativa considerazione le fattispecie degli artt. 4 e 5 d. lgs 74/2000, che si attagliano maggiormente a situazioni nelle quali comportamenti preordinati alla dissimulazione dei presupposti degli obblighi fiscali vengono posti in essere nel contesto corporativo. E se non v'è dubbio che condotte tipicamente riportabili alle figure degli artt. 2 e 3 d. lgs cit. ben possono essere realizzate nell'ambito di un'impresa non criminale, altrettanto non questionabile che la realizzazione sistematica di condotte di tale ultimo genere sia peculiare invece dell'impresa criminale (dovendosi a tal proposito osservare che la portata deterrente delle sanzioni previste dal d. lgs 231/01 appare in tale settore, a dir poco, limitata)²².

Alla menzionata lacuna pone rimedio (almeno a prima vista) il comma 1-*bis* dell'art 25-*quinquiesdecies*²³, in forza del quale fra i reati-presupposto rientrano ora anche gli ulteriori delitti del d. lgs 74/2000 di a) dichiarazione infedele (art. 4), b) omessa dichiarazione (art. 5), c) indebita compensazione (art. 10-*quater*).

Ma, come pure s'è in precedenza accennato, la altrimenti razionale estensione soffre di un limite esplicito, stabilito dalla previsione che ne subordina la portata alle circostanze che tali delitti, per evocare la responsabilità dell'ente, siano (i) «commessi nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri» nonché (ii) «al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro». Siffatte limitazioni si espongono a specifici rilievi, che non possono nella presente sede essere approfonditi, ma soltanto elencati: dapprima la clausola concernente i sistemi fraudolenti transfrontalieri, che non spicca per perspicuità sul versante della precisione e della determinatezza; poi la discutibile esclusione dei fatti concernenti imposte diverse dall'IVA e, infine l'altrettanto criticabile previsione di un limite quantitativo sicuramente elevato. Ma nella prospettiva della responsabilità dell'ente a spiccare è la irragionevole asimmetria del contenuto precettivo dell'art. 25-*quinquiesdecies* complessivamente considerato.

Irrazionalità evidente, posto che i diversi ambiti applicativi non trovano giustificazione alcuna soprattutto nella prospettiva della criminalità d'impresa, a contrastare la quale è peculiarmente chiamato il d. lgs 231/01. Né in contrario può valere la notazione che la discussa previsione del comma 1-*bis* costituisce la pedissequa attuazione della direttiva PIF. Vale in proposito la del tutto condivisibile osservazione secondo cui tale «sbilenco impostazione» non può trovare giustificazione nella derivazione eurounitaria: «per un verso la normativa UE si limita a stabilire il *minimum standard*, senza vincolare in alcun modo gli Stati membri rispetto a soluzioni di maggior rigore; per altro, la stessa legge-delega non imponeva affatto di circoscrivere la responsabilizzazione degli enti alle sole evasioni IVA connotate in termini di 'gravità' (in base ai summenzionati parametri eurounitari), avendo piuttosto indicato di estendere *tout court* "la responsabilità amministrativa da reato delle persone giuridiche anche per i reati che

²⁰ Disposizione inserita dall'art. 39 co. 2 d.l. 26 ottobre 2019, n. 124, convertito con modificazioni da l. 19 dicembre 2019, n. 157.

²¹ Il riferimento è alla distinzione tra criminalità d'impresa e impresa criminale: nel primo caso si allude a fatti penalmente rilevanti che intervengono nel contesto di un'attività d'impresa lecita, nel secondo caso è l'attività stessa dell'impresa a essere strutturalmente (o in misura preponderante) volta alla realizzazione di fatti penalmente rilevanti (nell'ambito dei reati tributari si pensi alle c.d. 'cartiere').

²² Il caso della società-cartiera è in proposito paradigmatico: la natura intrinsecamente illecita dell'attività di siffatto genere di società si riflette sulla destinazione dell'ente stesso. Già dal suo momento genetico la 'cartiera' è destinata al fallimento (o, in futuro, alla liquidazione giudiziale), sicché anche le più gravi fra le sanzioni contemplate dal d. lgs 231/01 sono all'evidenza destinate alla ineffettività sotto ogni punto di vista.

²³ Comma inserito dall'art. 5 co. 1 lett. c, n. 1 d. lgs 14 luglio 202, n. 75.

ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea" non ancora ricompresi nel 'catalogo 231'²⁴.

L'architettura dell'art. 25-*quinquiesdecies* presenta dunque difetti intrinseci di non lieve momento e una asimmetria applicativa del tutto ingiustificabile, difetti destinati a riflettersi sulla funzione che la disposizione in discorso è destinata ad assolvere nell'economia del d. lgs 231/01. In tale prospettiva, merita di essere richiamato anche l'aspetto in precedenza cennato, attinente alla indissolubilità del collegamento tra reato tributario commesso in ambito corporativo e interesse/vantaggio dell'ente, che quindi rende peculiarmente agevole la contestazione dell'illecito amministrativo in discorso.

Se si osserva però lo scenario da un punto di vista più ampio, non è difficile scorgere un'ulteriore contraddizione: alla potenzialità espansiva derivante dal criterio imputativo dell'art. 5 d. lgs 231/01 si accompagna una restrizione applicativa (almeno con riguardo ai reati di cui agli artt. 4 e 5 d. lgs 74/2000), della cui irragionevolezza si è già detto. Ma la constatazione non è fine a sé stessa, condannata a esaurirsi nel novero delle doglianze 'tecniche' alle opzioni del legislatore: a ben vedere, l'assetto normativo trasmette non soltanto un'indicazione sostanzialmente incerta in ordine alla rilevanza di questa tipologia di illeciti, ma si presenta altresì come lacunoso con riferimento proprio al settore (quello presidiato dagli artt. 4 e 5) nel quale maggiormente hanno probabilità di manifestarsi comportamenti devianti connessi all'attività d'impresa. Profili, quelli da ultimo segnalati, che rischiano di costituire una sorta di disincentivo all'applicazione della previsione normativa in discorso, che andrebbe a inserirsi – coerentemente quanto ingiustificatamente – in un quadro che ha storicamente visto l'operatività del d. lgs 231/01 non soltanto dimensionalmente estremamente ridotta, ma altresì concentrata in aree geografiche ben determinate.

Senza indulgenza alcuna per visioni che si illudono di poter affidare in via esclusiva (o, comunque, assolutamente prevalente) allo *ius terribile* il compito di fronteggiare la devianza nel settore del diritto penale dell'economia, tanto più in quegli ambiti peculiari – come quello dell'infedeltà fiscale – nei quali i comportamenti illeciti assumono, per frequenza, diffusione e numerosità, la forma e il contenuto di fenomeno sociale²⁵, una duplice considerazione merita tuttavia d'essere svolta: una comminatoria cui non segue una effettiva e coerentemente diffusa applicazione spiega un duplice effetto pernicioso. Da un lato il *deficit* di effettività vanifica la portata dissuasiva della disposizione e ne mina in radice la funzione general-preventiva, dall'altro un'applicazione irregolarmente distribuita sul territorio introduce un oggettivo fattore distorsivo sulla concorrenza, posto che, di fronte a comportamenti illeciti sostanzialmente equivalenti, vi sono vaste aree del territorio nazionale nelle quali il rischio di incorrere nella sanzione è sostanzialmente nullo.

4. Criticità strutturali e politico-criminali della novella normativa.

Immaginando – *contra factum*, poiché sulle base di esperienze pregresse è conveniente modulare le previsioni – una diffusa e coerente applicazione dell'art. 25-*quinquiesdecies*, sarebbero destinati a venire in considerazione alcuni profili problematici del d. lgs 231/01 connessi proprio a tale momento, profili dei quali è qui possibile fornire soltanto un cursorio cenno. Sta in principio il tema dell'apparato sanzionatorio, che ha a propria base la sanzione pecuniaria, peraltro saggiamente organizzata secondo il modello delle quote a importi variabili. A esser però meno convincente è l'entità del valore delle quote, soprattutto in relazione al massimo edittale, che rispetto a fatti di rilevante entità (soprattutto nel contesto di enti di grandi dimensioni) smarrisce ogni valenza punitiva²⁶.

Cruciale sul versante della reazione punitiva nel contesto del d. lgs 231/01 è la previsione della confisca (obbligatoria e per equivalente), esplicitamente qualificata "sanzione" dagli artt. 9 e 19 d. lgs 231/01: prescindendo dal dibattito sulla natura punitiva di una *misura* che, nel caso, raggiunge il prezzo o il profitto del reato, non può certo sfuggire che nell'economia dei reati tributari sarà proprio tale sanzione a spiegare gli effetti più significativi, posto che la

²⁴ BASILE (2021), p. 13.

²⁵ Sul tema della problematica inadeguatezza del diritto penale a fronteggiare comportamenti devianti che abbiano assunto la dimensione del fenomeno sociale, sia permesso far rinvio a MUCCIARELLI (2018), p. 1145, in particolare, p. 1160.

²⁶ Si pensi che il massimo edittale porta la sanzione pecuniaria a una somma di poco superiore al milione e cinquecentomila euro, entità irrisoria se la si compara con fatti di infedeltà fiscale (frodì o omesse dichiarazioni) in ambito corporativo per molte centinaia di milioni di euro, come la recente esperienza giudiziaria ha mostrato.

progressiva elaborazione dottrinarie e giurisprudenziale è giunta alla conclusione che anche il cd 'risparmio di spesa' rientra nella nozione di profitto confiscabile²⁷, con la conseguenza che l'equivalente dell'ammontare degli importi sottratti alla tassazione ben potrà essere oggetto della misura ablatoria.

Ferma la indiscutibile necessità che del provento del reato tributario sia privato il beneficiario (*id est*: l'ente) e impregiudicata la connotazione di tale conseguenza in termini schiettamente punitivi (un siffatto utile economico è infatti privo di un titolo che ne legittimi la disponibilità, ciò che ne rende discutibile una tale connotazione), completa il quadro della reazione sanzionatoria la previsione delle pene interdittive di cui all'art. 9 co. 2 lettere c), d) ed e) d. lgs 231/01²⁸. La non inclusione delle più severe fra le sanzioni interdittive (quelle contemplate alle lettere a) e b) del citato art. 9 co. 2²⁹) se per un verso appare dettata dal proposito di non aggravare il carico punitivo, dall'altro sembra rispondere a un criterio di valorizzazione del collegamento tra la misura interdittiva e la tipologia della condotta punibile, collegamento a dir poco remoto – soprattutto con riguardo alle fattispecie di cui alla lettera b) – posto che il dettato normativo connette rigidamente la sospensione o la revoca delle autorizzazioni, licenze e concessioni alla circostanza che le stesse siano (siano state) «funzionali alla commissione dell'illecito», condizione, quest'ultima, ben difficilmente configurabile nel caso dei reati tributari. Rilevato ancora che la non inclusione delle sanzioni interdittive di cui alla lettera b) evita – almeno in questo ambito – gli effetti potenzialmente sovradimensionati della sospensione stessa (e, più in generale, delle sanzioni interdittive)³⁰, una più ampia considerazione merita invece il comparto della reazione punitiva di cui è complessivamente destinatario l'ente.

Che le sanzioni amministrative previste per gli illeciti tributari debbano essere comunque irrogate discende in modo non equivoco dalle previsioni degli artt. 19 co. 2 e 21 co. 1 d. lgs 74/00³¹, previsioni affiancate dal canone dell'art. 20 d. lgs cit., per il quale la pendenza del procedimento penale non può determinare la sospensione di quello amministrativo di accertamento né del processo tributario quand'anche abbiano «ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione».

Sebbene nel corso degli anni il d. lgs 74/00 abbia subito plurimi interventi, in nessuno di essi il legislatore ha mai ritenuto necessario modificare il disposto del citato secondo comma dell'art. 19, che rimanda all'art. 11 co. 1 d. lgs 472/97, norma che caratterizzava come "solidale" la natura della responsabilità dell'ente rispetto alle sanzioni amministrative tributarie rispetto a quella della persona fisica autrice della violazione. Al di là del pur espresso riferimento alla 'solidarietà', la previsione del settimo comma del menzionato art. 11 d. lgs 472/97 suggeriva tuttavia una valutazione maggiormente problematica: stabilendo la non estinzione della

²⁷ In giurisprudenza v. Cass. pen., Sez. Un., 24 aprile 2014 – 18 settembre 2014, n. 38343, Thyssenkrupp; Cass. pen., Sez. Un., 31 gennaio 2013 – 23 aprile 2013, n. 18374; Cass. pen., Sez. Un., 30 gennaio 2014 – 5 marzo 2014, Gubert, n. 10561; Cass. pen., Sez. Un., 21 luglio 2015 – 30 settembre 2015, n. 31617, Lucci; Cass. pen., Sez. III, 30 maggio 2014 – 28 novembre 2014, n. 49631, Guarracino; Cass. pen., Sez. III, 2 dicembre 2011 – 16 gennaio 2012, n. 1199, Galiffo; Cass. pen., Sez. III, 18 maggio 2011 – 6 ottobre 2011, n. 36293, Hypo Alpe Adria Bank; Cass. Pen., Sez. VI, 14 settembre 2017 – 16 gennaio 2018, n. 1754. In dottrina, come esattamente nota BARTOLI (2016), sulla confiscabilità dei risparmi di spesa fiscali v'è ormai un consenso che può dirsi unanime. Anche coloro che sono scettici verso l'estensione della confisca ai risparmi di spesa in generale, la ammettono» (v. ad es. PIERGALLINI (2014), p. 1010; MONGILLO (2015), p. 748). Nel senso del testo v. autorevolmente, ROMANO (2015), p. 1675. Per una illustrazione acuta e analitica della questione v. SILVESTRI (2014), p. 1538. Severamente critico in ordine a tale impostazione è invece ALESSANDRI (2018) p. 1069.

²⁸ In specifico si tratta del divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio (lett. c), dell'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi (lett. d) e del divieto di pubblicizzare beni o servizi (lett. e).

²⁹ In specifico si tratta dell'interdizione dall'esercizio dell'attività (lett. a) e della sospensione o della revoca delle autorizzazioni, licenze o concessioni funzionali alla commissione dell'illecito (lett. b).

³⁰ Il profilo problematico, immediatamente rilevato da acuta e autorevole dottrina (TRAVI (2001), p. 1307): una volta scontata la sanzione irrogata dal giudice (entro la cornice edittale del minimo di tre mesi e il massimo di due anni), la persona giuridica rimane priva del diritto a vedere ripristinata la propria posizione giuridica derivante dalla concessione, licenza o autorizzazione sospesa, sicché l'effetto concreto della sanzione stessa è destinato a propagarsi oltre il termine normativamente fissato. Analoghe perplessità valgono per il divieto di contrattare con la P.A., tanto più con riguardo a contratti di durata per la fornitura di beni o servizi, oggetto di possibili modifiche pattizie nel corso del tempo, o ancora quando occorra – in ragione della tipologia del contratto originario (persino se viziato dal reato commesso) – ricevere dall'ente colpito dalla sanzione beni o servizi strumentali all'uso o alla manutenzione/riparazione di quanto acquistato, senza che sia possibile – per la peculiarità della fornitura – ricorrere ad alternative fornite da terzi. Non sfugge che il descritto quadro determina il sostanziale aggravamento della entità della sanzione, vista l'impossibilità di 'ripristinare' lo *status quo ante*, senza trascurare d'altro canto la potenziale difficoltà della pubblica amministrazione, che pur dovendo proseguire una data attività non potrà avvalersi delle prestazioni dell'ente destinatario, per esempio, del divieto di contrattare. Sul punto si veda, scusandomi per l'ineleganza dell'autocitazione, F. MUCCIARELLI (2018), p. 1175.

³¹ Per comodità di riscontro, si riportano gli stralci delle disposizioni citate nel testo. Art. 19 co. 2: «Permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'art. 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato». Art. 21 co. 1 «L'ufficio competente irroga comunque le sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato».

responsabilità del soggetto solidalmente obbligato anche nel caso di morte dell'autore della violazione in epoca anteriore a quella della irrogazione della sanzione, la norma in discorso introduceva una nota distonica rispetto al paradigma della 'solidarietà', dischiudendo così un profilo allusivo a una responsabilità se non schiettamente per fatto proprio, per certo non sovrapponibile a una forma di responsabilità oggettiva per fatto del terzo.

Il ricordato secondo comma dell'art. 19 d. lgs 74/00 stabilisce altresì che «permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'art. 11 comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato»: sicché per gli illeciti amministrativi tributari 'corrispondenti' ai delitti previsti dal d. lgs 74/00, le sanzioni amministrative risultano applicabili alla *personne morale* comunque («in ogni caso» secondo le parole della legge e, dunque, anche quando la fattispecie delittuosa sia speciale rispetto alla figura dell'illecito amministrativo).

Significativa, nella prospettiva in discorso, l'esclusione delle «persone fisiche concorrenti nel reato»: l'art. 11 co. 1 d. lgs 472/97 enumera infatti tra gli obbligati solidali della persona fisica autrice della violazione (che abbia agito come dipendente rappresentante legale o negoziale di una persona fisica ovvero come dipendente, rappresentante o dall'amministratore, anche di fatto, di società, associazioni o enti, con o senza personalità giuridica) «la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione». Agevole avvedersi come proprio l'esclusione della persona fisica (concorrente nel reato), contemplata dall'art. 19 co. 2 d. lgs 74/00, consolidi in capo all'ente la responsabilità per le sanzioni amministrative tributarie previste per le violazioni che hanno a oggetto fattispecie altresì penalmente rilevanti *ex d. lgs 74/00*: sanzioni che vanno inevitabilmente a cumularsi con quelle stabilite dal d. lgs 231/01.

Come anticipato, l'art. 19 d. lgs 74/00 è rimasto insensibile all'intervento legislativo che nel 2003 diede ingresso alla responsabilità diretta ed esclusiva della persona giuridica per «le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica» (art. 7 d.l. 269/03 conv. con mod. in l. 326/03), limitando a una formula tanto pigra quanto non inconsueta il coordinamento di tale innovativo canone con le disposizioni del d. lgs 472/97, che «si applicano in quanto non incompatibili».

La circostanza che l'art. 19 co. 2 d. lgs 74/00 faccia (tuttora) espresso rinvio all'art. 11 co. 1 d. lgs 472/97 impone all'interprete di valutare la compatibilità della disposizione con il dettato del citato art. 7 d.l. 269/03. Per quanto qui d'interesse, non sembra revocabile in dubbio che la portata precettiva del secondo comma dell'art. 19 rimanga inalterata, posto che il canone dell'art. 7 d.l. 269/03 non confligge, da un lato, con la valenza derogatoria, con riguardo alla responsabilità dell'ente, del criterio della specialità, fissato dal primo comma della disposizione medesima, e, dall'altro, con la circostanza che la deroga in discorso non opera nel caso in cui la persona (fisica) per conto della quale l'autore della violazione ha agito, sia essa stessa concorrente nel reato (previsione, quest'ultima, tuttavia non rilevante rispetto al tema della responsabilità dell'ente *ex d. lgs 231/01*).

L'assetto risultante dai cennati riscontri normativi non autorizza perplessità sulla conclusione che il sistema configura un doppio binario sanzionatorio di tipo cumulativo³²: in sintesi estrema, nel caso di commissione di uno dei delitti di cui al d. lgs 74/00, reati-presupposto della responsabilità *ex d. lgs 231/01*, il carico punitivo per l'ente consiste nelle sanzioni (pecuniarie, interdittive, confisca e pubblicazione della sentenza) contemplate nel citato d. lgs 231/01, alle quali si aggiungono – in un cumulo materiale – quelle amministrative per l'omologo illecito tributario secondo il disposto dell'art. 7 d.l. 269/03, a nulla rilevando *ex art. 19 co. 2 d. lgs 74/00* il rapporto di specialità eventualmente intercorrente fra le disposizioni violate.

Se, come è stato esattamente osservato, «il concetto della diretta sanzionabilità dell'ente in via amministrativa si colloca nella stessa scia del modello designato dal d. lgs n. 231/2001»³³, proprio da tale profilo trae spunto la diffusa opinione di eccessività del carico punitivo³⁴, che ha fomentato perplessità prima e critiche poi sulla inclusione dei reati tributari fra i reati-presupposto della responsabilità dell'ente, perplessità e critiche che hanno fortemente evidenziato l'incompatibilità del vigente assetto normativo con il divieto di *bis in idem*³⁵. Non è questa la sede per ripercorrere l'evoluzione interpretativa del dibattito (sia giurisprudenziale,

³² In questo senso v. BASILE (2021), p. 16.

³³ Così VENEZIANI (2020), p. 3086.

³⁴ Si vedano gli Autori citati a nota 2.

³⁵ Si vedano ancora gli Autori citati a nota 2.

sia dottrinario) in materia, bastando qui richiamare la conclusiva (e pienamente condivisibile) notazione secondo la quale «i commenti apparsi dopo l'entrata in vigore del 'decreto fiscale' varato nel 2019 hanno in prevalenza accenti critici: da un lato alcuni interpreti ripropongono il tradizionale argomento della violazione del *ne bis in idem*; dall'altro, coloro che pure guardano con tendenziale favore alla svolta normativa in tema di responsabilizzazione degli enti da reato tributario non mancano di notare come la persona giuridica sia destinataria di un trattamento punitivo assai aspro e che alla stessa risultino precluse le misure premiali previste per il 'ravvedimento' dell'autore del reato-presupposto. L'obiezione incentrata sul 'doppio binario' *tout court* prova in effetti troppo, dal momento che pretenderebbe di preservare l'ente dal cumulo di accertamenti e di sanzioni senza considerare appieno l'evoluzione interpretativa sul *ne bis in idem*. Soltanto un complessivo ripensamento della questione – a cominciare dalla dimensione 'europea' – potrebbe condurre a sposare la tesi contraria alla responsabilizzazione della *personne morale* per i reati tributari, ma l'attuale giurisprudenza sovranazionale non lascia sufficienti margini di manovra e le supreme magistrature domestiche si sono prontamente adeguate al nuovo corso ermeneutico»³⁶.

Per altro verso, non deve sfuggire che v'è sostanziale condivisione in ordine al rilievo che l'in sé della responsabilità dell'ente (ovvero la ragione stessa del rimprovero per il quale l'ente subisce la sanzione) consiste nella c.d. colpa di organizzazione, cioè nel *deficit* della sua organizzazione rispetto al modello ideale configurato per tratti generali dall'art. 6 d. lgs 231/01. Valorizzando in tutta la sua portata tale notazione si potrebbe forse non infondatamente ritenere che la sanzione inflitta all'ente non punisce tanto la commissione del reato quanto piuttosto il diverso profilo di responsabilità rappresentato appunto dal *deficit* organizzativo, ciò che eliderebbe in radice l'identità del fatto, elemento essenziale nell'economia del divieto di *bis in idem*.

Anche nella prospettiva che inquadra la responsabilità dell'ente in una forma del tutto particolare di plurisoggettività eventuale si ribadisce che proprio nella colpa di organizzazione finisce per collocarsi il tratto denotativo dell'addebito specifico all'ente, la stessa ragion d'essere del rimprovero, cui accede la sanzione. Né diversamente dovrebbe concludersi seguendo l'impostazione (maggioritaria in giurisprudenza e anche recentemente ribadita) secondo la quale l'ente risponde di un fatto complesso autonomo e proprio dell'ente, fatto complesso nel quale il reato commesso dalla persona fisica rientra come presupposto o come elemento costitutivo: pur in questa visione, il nucleo della colpevolezza dell'ente si situa nel *deficit* organizzativo. Più agevole – e in questo senso più lineare sul piano sistematico – riconoscere una radicale alterità fra reato commesso nell'interesse o a vantaggio dell'ente da parte della persona fisica qualificata qualora si accettasse l'impostazione per la quale il reato-presupposto altro non è se non una condizione obiettiva di punibilità del fatto proprio dell'ente, costituito quest'ultimo dalla colpa di organizzazione (sia nella dimensione obiettiva di deficit organizzativo sia rispetto al profilo della rimproverabilità).

Riguardato allora da questo punto di vista, lo snodo problematico dell'onere sanzionatorio (eccessivo), che finirebbe con il gravare sull'ente in ragione dell'estensione ai reati tributari della disciplina del d. lgs 231/01, sembra scolorare.

Ciò non significa tuttavia che, per i motivi in precedenza illustrati, tale carico punitivo non sia meritevole di una rimediazione da parte del legislatore, sol che si consideri il profilo del cumulo di sanzioni propriamente tributarie-amministrative che pesano sulla *personne morale* in quanto contribuente, cui si aggiungono quelle contemplate dal d. lgs 231/01.

Basteranno in proposito alcune cursorie considerazioni.

Sempre stando nel territorio specifico del trattamento sanzionatorio, emerge un profilo che lascia dubitare della 'proporzione' del doppio binario di tipo cumulativo: gli artt. 19 e 21 d. lgs 74/2000 stabiliscono un meccanismo di alternatività delle sanzioni con riguardo alla persona fisica, meccanismo non previsto, né replicabile nella prospettiva della persona giuridica responsabile ex d. lgs 231/01. Ne segue un cumulo materiale, del tutto assimilabile a quello in materia di abusi di mercato, senza neppure la mitigazione contemplata dall'art. 187-terdecies TUF³⁷: un esito che interroga fortemente sul rispetto del canone della proporzione punitiva.

Un ulteriore aspetto tutt'altro che lineare e giuridicamente poco razionale affligge tuttavia il rapporto fra la disciplina della responsabilità degli enti e quella dei reati tributari: si tratta

³⁶ Così BASILE (2021), p. 15.

³⁷ Sul punto, v. le notazioni di BASILE (2021), p. 16, nonché BARTOLI (2020), p. 220; DELL'Osso (2020), p. 330.

del già accennato problema della non applicabilità all'ente delle cause di non punibilità e delle attenuanti previste dal d. lgs 74/2000 con riguardo alle persone fisiche autrici dei reati-pre-supposto.

La distonia del sistema complessivamente considerato³⁸, in sé già paradossale, raggiunge estremi difficilmente compatibili con un lacerto di razionalità quando si osservi il tutt'altro che infrequente caso nel quale è la persona giuridica a sostenere peso economico necessario per fronteggiare le condizioni di accesso ai benefici (estintivi o anche solo mitigativi della sanzione), senza che l'ente possa trarne vantaggio alcuno³⁹.

Né il tentativo, acutamente ed autorevolmente argomentato⁴⁰, di correggere la malaccorta sintassi e la non commendevole grammatica legislativa in via interpretativa ricorrendo al canone ermeneutico dell'analogia *in bonam partem*, riesce compiutamente convincente. Come è stato esattamente rilevato⁴¹, a precludere siffatto approccio sta la non contrastabile constatazione che le disposizioni, delle quali si dovrebbe predicare l'estensione analogica (artt. 19 e 21 d. lgs 74/2000, ovvero art. 187-terdecies TUF, ovvero ancora la causa di non punibilità contemplata dall'art. 13 cpv d. lgs 74/2000), hanno natura di disposizioni eccezionali, pacifico essendo che esse derogano «alle regole generali in materia di materia di responsabilità amministrativa/penale, [e] dunque non applicabili "oltre i casi e i tempi in esse considerati" (a mente dell'art. 14 disp. prel. c.c.)»⁴².

Sicché soltanto un intervento legislativo sembra poter rivedere il testo, portandolo a un accettabile grado di razionalità e coerenza sistematica, posto che anche un intervento del Giudice delle leggi ben difficilmente potrebbe andare oltre il limite della declaratoria di illegittimità costituzionale, foriero tuttavia di sollecitazione sperabilmente non eludibile da parte di un più attento legislatore.

A esiti non diversi si giunge apprezzando i non meno argomentati percorsi interpretativi volti a sperimentare la possibilità di un approccio ermeneutico all'interno delle disposizioni del d. lgs 231/01: in proposito vale la conclusiva considerazione che «l'art. 8, comma 1, lett. b), d.lgs. 231/2001, che sancisce l'indifferenza della responsabilità della *personne morale* rispetto alle sorti dell'autore del reato-presupposto, rappresenta un'invalidabile barriera rispetto all'operatività sull'illecito amministrativo *ex crimine* di cause estintive diverse dall'amnistia»⁴³.

Confine invalicabile anche in una lettura (minoritaria ma non implausibile⁴⁴) per la quale l'art. 8, comma 1, lett. b), d.lgs. 231/2001 dovrebbe essere colto «in senso restrittivo, quale deroga alla comunicabilità all'ente degli istituti che incidono sulla responsabilità della persona fisica, escludendola»⁴⁵. Sul punto vale richiamare la condivisibile e non superabile notazione critica, che ricorda come «le scelte di opportunità politico-criminale sull'*an* della sanzione costituisca[no] infatti espressione di 'sovranità' legislativa e s[ia]no in quanto tali modificabili soltanto attraverso un atto dotato di pari rango nella gerarchia delle fonti (nonché, ovviamente, tramite declaratoria di illegittimità costituzionale contenuta in una sentenza 'manipolativa')»⁴⁶.

Non differente sorte ha poi l'argomento deducibile dall'art. 119 cpv c.p., alla stregua del quale sarebbe configurabile una comunicabilità delle circostanze oggettive che escludono la pena⁴⁷: anche ad ammettere che all'ente sia riferibile una peculiare forma di responsabilità a titolo concorsuale, conviene ancora una volta affidarsi alla replica di chi ha notato che «è evidente come l'art. 8 d.lgs. 231/2001 e numerose altre disposizioni di tale *corpus* normativo deroghino apertamente alle regole codicistiche sul concorso di persone nel reato, la cui applicabilità rimane quindi residuale e priva di portata generale nel microcosmo degli enti»⁴⁸.

Per vero non altrettanto convincente la soluzione pur efficacemente argomentata, che vede nei meccanismi interni alla disciplina del d. lgs 231/01 un mezzo per ridurre – seppur par-

³⁸ In proposito, si vedano BARTOLI (2020), p. 220; BASILE (2021), p. 16.

³⁹ In questo senso, INGRASSIA (2020), p. 315, che nota ulteriormente che per tal via l'ente finirebbe inoltre con l'autodenunciarsi. In senso analogo BASILE (2021), p. 16.

⁴⁰ Cfr. BARTOLI (2020), p. 220.

⁴¹ V. BASILE (2021), pp. 17-18.

⁴² Così BASILE (2021), p. 18.

⁴³ Così BASILE (2021), p. 18. In senso analogo, v. CONSULICH (2020), pp. 1353 ss.; BARTOLI (2020), p. 229.

⁴⁴ In questo senso si esprime INGRASSIA (2020), p. 315.

⁴⁵ Così INGRASSIA (2020), p. 315, nota 63.

⁴⁶ Così BASILE (2021), p. 19.

⁴⁷ In tal senso PIERGALLINI (2020), p. 228.

⁴⁸ Ancora BASILE (2021), p. 20.

zialmente – gli effetti distonici in discorso⁴⁹. Se è vero che la decurtazione dall'importo della confisca della quota restituibile al danneggiato (secondo il paradigma dell'art. 19 co. 1 d. lgs 231/01) finisce con il tradursi in un beneficio dell'ente, qualora «la sanatoria fiscale [avvenga] con risorse dell'ente»⁵⁰ e che le riduzioni delle sanzioni pecuniarie così come l'esclusione di quelle interdittive previste dagli artt. 12 e 17 d. lgs 231/01 in presenza delle condotte riparatorie indicate dalle citate norme possono dirsi «in definitiva armoniche con un approccio collaborativo nella definizione delle pendenze fiscali»⁵¹, rimane la 'parzialità' del ridimensionamento, che, oltre a limiti temporali (pur segnalati⁵²), in nessun caso può giungere alla non punibilità, come invece accade con riguardo alla persona fisica.

Un limite che soltanto un avveduto legislatore ha il potere (forse: il dovere) di rimuovere.

Bibliografia

ALAGNA, Rocco (2012): "I reati tributari ed il regime della responsabilità da reato degli enti", *Rivista trimestrale di diritto penale dell'economia*, pp. 397-410

ALDROVANDI, Paolo (2005): *I profili evolutivi dell'illecito tributario* (Padova, Cedam)

ALESSANDRI, Alberto (2009): "Reati colposi e modelli di organizzazione e gestione", *Analisi Giuridica dell'Economia*, pp. 337-353

ALESSANDRI, Alberto (2018): "Confisca e imprese: spunti e problemi", in PALIERO, Carlo ENRICO, VIGANÒ, Francesco, BASILE, Fabio, GATTA, Gian Luigi (eds.): *La pena, ancora: fra attualità e tradizione. Studi in onore di Emilio Dolcini* (Milano, Giuffrè), pp. 1069-1099

ASTROLOGO, Annamaria (2005): "Concorso di persone e responsabilità della persona giuridica", *Indice penale*, pp. 1003-1034

BARTOLI, Roberto, (2016): "Brevi considerazioni in tema di confisca del profitto", *Diritto penale contemporaneo*, 20 ottobre 2016

BARTOLI, Roberto (2020): "Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza", *Sistema penale*, 3, pp. 219-229

BASILE, Enrico (2021): "Recenti riforme penal-tributarie e responsabilità degli enti. Controverse ricadute di una svolta politico-criminale", *Rivista di Diritto Tributario*, 1, XXXI, pp. 1-22

BRICCHETTI, Renato e PISTORELLI Luca (2007): "Commento dell'art. 9 l. 3 agosto 2007, n. 123", *Guida al diritto*, 35, pp. 40-51

BRICCHETTI, Renato (2020): "Il decreto fiscale diventa legge: un nuovo tentativo di "lotta" all'evasione attraverso il diritto penale", *www.ilpenalista.it*, 8 gennaio 2020

CARACCIOLI, Ivo (2007): "Reati tributari e responsabilità degli enti", *La Responsabilità amministrativa delle società e degli enti – Rivista 231*, 1, pp. 155-158

CONSULICH, Federico (2020): "Il diritto di Cesare. Lo stato del diritto penale tributario al volgere del decennio", *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, pp. 1353-1402

D'ARCANGELO, Fabrizio (2008): "La responsabilità da reato degli enti per gli infortuni sul lavoro", *La Responsabilità amministrativa delle società e degli enti – Rivista 231*, 2, pp. 77-96

DELL'Osso, Alain Maria (2020): "Corsi e ricorsi nel diritto penal-tributario: spunti (critici) sul c.d. decreto fiscale", *Diritto penale e processo*, pp. 318-331

⁴⁹ Si veda in questo senso BASILE (2021), pp. 20-21.

⁵⁰ V. BASILE (2021), p. 20.

⁵¹ V. BASILE (2021), p. 21.

⁵² Nota correttamente BASILE (2021), p. 21, che i «problemi di potenziale eccesso sanzionatorio permangono nell'ipotesi di inadempimento tributario protratto oltre il momento di apertura del dibattito di primo grado a carico della *personne morale*».

- DE PAOLIS, Roberta, “Responsabilità degli enti e reati colposi: verso il tramonto dell’“interesse o vantaggio?””, *Giurisprudenza Penale Web*, 1-bis, pp. 170-186
- DI GIOVINE, Ombretta (2005): “Lineamenti sostanziali del nuovo illecito punitivo”, in LATTANZI, Giorgio (eds.): *Reati e responsabilità degli enti. Guida al d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231* (Milano, Giuffrè), pp. 3-132
- DI VIZIO, Fabio (2019): “La nuova disciplina penale in materia tributaria: la confisca allargata e la responsabilità degli enti”, *Il quotidiano giuridico*, 31 dicembre 2019
- DOVERE, Salvatore (2008a): “La responsabilità da reato dell’ente collettivo e la sicurezza sul lavoro: un’innovazione a rischio di ineffettività”, *La Responsabilità amministrativa delle società e degli enti – Rivista 231*, 2, pp. 97-116
- DOVERE, Salvatore (2008b): “Osservazioni in tema di attribuzione all’ente collettivo dei reati previsti dall’art. 25 septies del d.lgs. n.231/2001”, *Rivista trimestrale di diritto penale dell’economia*, pp. 316-339
- EPIDENDIO, Tomaso e PIFFER, Guido (2008): “Criteri di imputazione del reato all’ente: nuove prospettive interpretative”, *La Responsabilità amministrativa delle società e degli enti – Rivista 231*, 3, pp. 7-25
- FINOCCHIARO, Stefano (2020): “In vigore la “riforma fiscale”: osservazioni a prima lettura della legge 157/2019 in materia di reati tributari, confisca allargata e responsabilità degli enti”, *Sistema penale*, 7 gennaio 2020
- FLORA, Giovanni (2019): “Prime riflessioni sulle problematiche penalistiche del recepimento della “direttiva PIF” nel settore dei reati tributari e della responsabilità “penale” degli enti”, *disCrimen*, 3, pp. 77-87
- GRECO, Eliana (2019): “L’illecito dell’ente dipendente da reato. Analisi strutturale del tipo”, *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, pp. 2091-2128
- IELO, Paolo (2020): “Responsabilità degli enti e reati tributari”, *La Responsabilità amministrativa delle società e degli enti – Rivista 231*, 1, pp. 9-20
- INGRASSIA, Alex e CAVALLINI, Stefano (2016): “Brevi riflessioni sulla relazione tra il d.lgs. 231/2001 e i reati tributari: *poenae non sunt multiplicanda sine necessitate*”, *La Responsabilità amministrativa delle società e degli enti – Rivista 231*, 3, pp. 109-116
- INGRASSIA, Alex (2020): “Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata): iniezioni di irrazionalità nel sistema penale tributario”, *Diritto penale e processo*, pp. 307-317
- LARINNI, Claudia (2020): “La recente riforma in materia tributaria (d.l. n. 124/2019), tra disciplina penale e responsabilità degli enti”, *disCrimen*, 1, pp. 295-306
- MAGNELLI, Francesco Matteo (2019): “Sulla (in)compatibilità del sistema repressivo degli illeciti fiscali con lo statuto transnazionale del *ne bis in idem*: tra proporzionalità e 231”, *Giurisprudenza Penale Web*, 12, pp. 1-18
- MELCHIONDA, Alessandro (2003): “Brevi appunti sul fondamento “dogmatico” della nuova disciplina sulla responsabilità degli enti collettivi”, in PALAZZO, Francesco (eds.): *Societas puniri potest. La responsabilità da reato degli enti collettivi* (Padova, Cedam), pp. 227-233
- MONGILLO, Vincenzo (2015): “Confisca (per equivalente) e risparmi di spesa: dall’incerto statuto alla violazione dei principi”, *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, pp. 716-754
- MONGILLO, Vincenzo (2018): *Responsabilità penale tra individuo ed ente collettivo* (Torino, Giappichelli)
- MUCCIARELLI, Francesco (2011): “Il fatto illecito dell’ente e la costituzione di parte civile nel processo *ex d.lgs. n. 231/2001*”, *Diritto penale e processo*, pp. 435-442

- MUCCIARELLI, Francesco (2018): “Sanzioni e attività d’impresa: qualche nota”, in PALIERO, Carlo Enrico, VIGANÒ, Francesco, BASILE, Fabio, GATTA, Gian Luigi (eds.): *La pena, ancora: fra attualità e tradizione. Studi in onore di Emilio Dolcini* (Milano, Giuffrè), pp. 1145-1189
- MUCCIARELLI, Francesco (2022): “Responsabilità da reato degli enti e società unipersonali: un arduo regolamento di confini”, *Cassazione penale*, in corso di pubblicazione
- PALIERO, Carlo Enrico (2003): “La responsabilità penale della persona giuridica nell’ordinamento italiano: profili sistematici”, in PALAZZO, Francesco (eds.): *Societas puniri potest. La responsabilità da reato degli enti collettivi* (Padova, Cedam), pp. 17-33
- PALIERO, Carlo Enrico e PIERGALLINI, Carlo (2006): “La colpa di organizzazione”, *La Responsabilità amministrativa delle società e degli enti – Rivista* 231, 3, pp. 167-184
- PALIERO, Carlo Enrico (2008): “La società punita. Del come, del perché, e del per cosa”, *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, pp. 1516-1545
- PALIERO, Carlo Enrico (2018): “La colpa di organizzazione tra responsabilità collettiva e responsabilità individuale”, *Rivista trimestrale di diritto penale dell’economia*, pp. 175-219
- PERINI, Andrea (2006): “Brevi considerazioni in merito alla responsabilità degli enti conseguente alla commissione di illeciti fiscali”, *La Responsabilità amministrativa delle società e degli enti – Rivista* 231, 2, pp. 79-89
- PERINI, Andrea (2019): “Brevi note sui profili penali tributari del d.l. n. 124/2019”, *Sistema penale*, 3 dicembre 2019
- PIERGALLINI, Carlo (2014): “Responsabilità dell’ente e pena patrimoniale: la Cassazione fa opera nomofilattica”, *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, pp. 998-1011
- PIERGALLINI, Francesca (2020): “La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell’ente”, *Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale*, 2, pp. 217-235
- ROMANO, Mario (2015): “Confisca, responsabilità degli enti, reati tributari”, *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, pp. 1674-1696
- SANTORIELLO, Ciro (2017): “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”, *Archivio penale*, pp. 82-102
- SANTORIELLO, Ciro (2020): “Reati tributari”, *www.ilpenalista.it*, 25 maggio 2020
- SCOLETTA, Marco (2019): “Legittimità in astratto e illegittimità in concreto del doppio binario punitivo in materia tributaria al cospetto del *ne bis in idem* europeo”, *Giurisprudenza costituzionale*, pp. 2649-2659
- SCOLETTA, Marco (2021): “Sulla struttura «concorsuale» dell’illecito punitivo delle persone giuridiche nell’ordinamento italiano”, in DE VICENTE MARTÍNEZ, ROSARIO, GÓMEZ INIESTA, DIEGO, MARTÍN LÓPEZ, TERESA, MUÑOZ DE MORALES ROMERO, MARTA, NIETO MARTÍN, ADÁN (eds.): *Libro homenaje al Professor Luis Arroyo Zapatero. Un derecho penal humanista* (Madrid, Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado), pp. 665-682
- SELVAGGI, Nicola (2006): *L’interesse dell’ente collettivo quale criterio di ascrizione della responsabilità da reato* (Napoli, Jovene)
- SILVESTRI, Pietro (2014): “Questioni aperte in tema di profitto confiscabile nei confronti degli enti: la confiscabilità dei risparmi di spesa, la individuazione del profitto derivante dal reato associativo”, *Cassazione penale*, pp. 1538-1548
- TRAVERSI, Alessandro (2008): “Responsabilità amministrativa delle società anche per reati tributari?”, *La Responsabilità amministrativa delle società e degli enti – Rivista* 231, 3, pp. 133-135

TRAVI, Aldo (2001): “La responsabilità della persona giuridica nel d.lgs. n. 231/2001: prime considerazioni di ordine amministrativo”, *Società*, pp. 1305-1307

TRIPODI, Andrea Francesco (2019): “*Ne bis in idem* e reati tributari”, in CADOPPI, Alberto, CANESTRARI, Stefano, MANNA, Adelmo, PAPA, Michele (eds.): *Diritto penale dell'economia* (Milanofiori Assago, Utet), pp. 55-78

VENEZIANI, Paolo (2020): “Problemi attuali in tema di responsabilità dell'ente da reato tributario”, *Cassazione penale*, pp. 3086-3105

VITARELLI, Tiziana (2009): “Infortuni sul lavoro e responsabilità degli enti: un difficile equilibrio normativo”, *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, pp. 695-712



Diritto Penale Contemporaneo

R I V I S T A T R I M E S T R A L E

REVISTA TRIMESTRAL DE DERECHO PENAL
A QUARTERLY REVIEW FOR CRIMINAL JUSTICE

<http://dpc-rivista-trimestrale.criminaljusticenetwork.eu>