

# LA RIFORMA DEI REATI TRIBUTARI TRA RESPONSABILITÀ DELLA PERSONA FISICA E RESPONSABILITÀ DELL'ENTE

di Francesca Piergallini

*Con il d.l. n. 124/2019, convertito dalla l. n. 157/2019, il legislatore ha recato significative modifiche al sistema degli illeciti penali tributari, tra le quali spiccano l'allargamento della cd. confisca allargata, prevista dall'art. 240-bis c.p., ad alcuni reati tributari e il loro inserimento nel d.lgs. 231/2001, alla stregua di reati-presupposto della responsabilità dell'ente. Il lavoro punta ad evidenziare, per un verso, quali sono gli oneri (ri)organizzativi delle società, sul terreno dell'aggiornamento dei modelli di organizzazione, e, per altro verso, i rilevanti profili di incoerenza sistematica che affliggono la complicata trama dei rapporti tra la responsabilità della persona fisica e quella dell'ente.*

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Reati tributari e responsabilità dell'ente. – 3. *Excursus*: la 'sfida' della riforma per la "(ri)organizzazione del modello organizzativo". – 4. I profili di asistematicità. – 4.1. La confisca per sproporzione tra persona fisica ed ente. – 4.2. Il decumulo unilaterale in "duplice" danno dell'ente. – 4.3. Cumulo di sanzioni e *ne bis in idem*. – 5. Conclusioni.

## 1. Premessa.

Il decreto legge n. 124/2019, convertito dalla legge n. 157/2019, è intervenuto sul sistema penal-tributario, segnando una significativa inversione di tendenza rispetto alla previgente modifica di settore, introdotta dalla legge n. 158/2015.

La riforma opera, a differenza del passato, in una duplice direzione.

Da un lato, continua a rivolgersi alla persona fisica, irrobustendo il trattamento sanzionatorio; dall'altro lato, volge lo sguardo anche nei confronti della persona giuridica, che irrompe, per la prima volta, come attrice principale, nel sistema punitivo tributario.

Con riferimento alle *persone fisiche*, la riforma ha innalzato le cornici edittali delle principali fattispecie penali, nell'ottica di un *inasprimento generale della risposta sanzionatoria* e, nella stessa prospettiva, ha *ridotto le soglie di rilevanza penale* dell'imposta evasa o degli elementi attivi sottratti all'imposizione, delineando, così, un sistema più 'muscolare', in controtendenza rispetto alle scelte effettuate nel 2015<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Per un'attenta riflessione sullo stato del sistema penal-tributario a seguito della riforma, v. CONSULICH (2020).

A questo inasprimento si affianca l'*estensione della confisca allargata*, prevista dall'art. 240-bis c.p., alle fattispecie di cui agli articoli 2, 3, 8 e 11, commi 1 e 2, d.lgs. 74/2000, al ricorrere delle condizioni stabilite dall'art. 12-ter della riforma<sup>2</sup>.

La novità di maggiore impatto coinvolge, però, come evidenziato, le *persone giuridiche*.

Per la prima volta, infatti, il legislatore, pure recependo, come vedremo, istanze di matrice comunitaria, prevede il *coinvolgimento diretto della persona giuridica*, inserendo talune fattispecie penal-tributarie nel catalogo dei reati-presupposto della responsabilità dell'ente.

In considerazione della descritta bidirezionalità della riforma, ci si soffermerà, dapprima sulla portata dell'innovazione rispetto alle persone giuridiche, anche con riferimento alla necessità di plasmare cautele idonee a ridurre il rischio di commissione dei reati fiscali, inseriti nel catalogo della responsabilità degli enti; successivamente, sulle interazioni tra la disciplina dettata per le persone giuridiche ed il sistema penal-tributario rivolto alla persona fisica, al fine di riflettere sulla sistematicità e sulla coerenza complessiva dell'intervento riformatore.

## 2. Reati tributari e responsabilità dell'ente.

L'introduzione dei reati tributari nel novero dei reati-presupposto della responsabilità dell'ente costituisce, come si è detto, l'aspetto più innovativo dell'intero disegno di riforma.

Un intervento in tal senso era, peraltro, stato invocato da tempo dalla giurisprudenza<sup>3</sup>, che aveva, a più riprese, evidenziato, da un lato, la coerenza criminologica di una simile scelta e, dall'altro lato, la necessità di responsabilizzare l'ente che beneficia in via diretta ed immediata del reato materialmente commesso dall'autore persona fisica.

Del resto, anche il legislatore eurounitario si era espresso in modo analogo: da ultimo, con la Direttiva (UE) 2017/1371 (cd. Direttiva PIF), che obbligava gli Stati membri

---

<sup>2</sup> L'art. 12-ter c.p. prevede che la confisca allargata trovi applicazione, in caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta a norma dell'art. 444 c.p.p., quando: a) l'ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a euro duecentomila nel caso del delitto previsto dall'art. 2; b) l'imposta evasa è superiore a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'art. 3; c) l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è superiore a euro duecentomila nel caso del delitto previsto dall'art. 8; d) l'ammontare delle imposte, delle sanzioni e degli interessi è superiore a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'art. 11, comma 1; e) l'ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi è superiore a euro duecentomila nel caso del delitto previsto dall'art. 11, comma 2.

<sup>3</sup> La Corte di Cassazione, nella nota sentenza Gubert (Cass., S.U., 30 gennaio 2014, n. 10561; per un commento critico v., PALIERO – MUCCIARELLI (2015)), aveva espressamente evidenziato che «la stessa logica che ha mosso il legislatore nell'introdurre la disciplina sulla responsabilità amministrativa degli enti finisce per risultare non poco compromessa proprio dalla mancata previsione dei reati tributari nel d.lgs. 231 del 2001, considerato che, nel caso degli enti, il rappresentante che ponga in essere la condotta materiale riconducibile a quei reati non può che aver operato proprio nell'interesse ed a vantaggio dell'ente medesimo».

a prevedere la responsabilità degli enti, a fronte della commissione di frodi fiscali, che potessero pregiudicare gli interessi finanziari dell'Unione Europea<sup>4</sup>.

Pur non volendo disconoscere la rilevanza della riforma, non può tacersi che i reati tributari avevano già, in qualche misura, fatto ingresso nella vita dell'ente.

Infatti, se dotato di personalità giuridica, viene qualificato come "*responsabile esclusivo*" per la sanzione amministrativa tributaria conseguente alla commissione di un illecito fiscale nel suo interesse o a suo vantaggio da parte di soggetti ad esso correlati<sup>5</sup>. E, nell'ipotesi in cui la violazione tributaria integri anche uno dei reati di cui al d.lgs. 74/2000, l'ente, in virtù del disposto dell'art. 19, comma 2, risulta, in ogni caso, destinatario della sanzione amministrativa tributaria, che, per contro, in forza del principio di specialità tra illecito amministrativo e penale, sancito dall'art. 19, comma 1, non trova applicazione nei confronti della persona fisica autrice del reato<sup>6</sup>.

Dunque, seppur non direttamente attinto da una risposta punitiva, l'ente era già preso in considerazione dal sistema come "*centro di interessi*", in una prospettiva, però, prevalentemente riscossiva<sup>7</sup>.

A ciò si aggiunga che, nella versione originaria del d.lgs. 231/2001, che pure non includeva i reati tributari nel catalogo dei reati-presupposto, il legislatore aveva comunque mostrato di farsi carico del problema "fiscale", prevedendo esplicitamente all'art. 6, comma 2, lett. c), che il modello organizzativo dovesse «individuare modalità di gestione delle risorse finanziarie idonee a impedire la commissione di reati».

Si trattava di una scelta ragionevole, atteso che i reati tributari assumevano, nel "sistema 231", un'innegabile rilevanza indiretta, quali fattispecie non di rado prodromiche alla realizzazione di altri reati-presupposto, con l'ovvia conseguenza che qualsiasi modello di organizzazione e controllo era tenuto a forgiare cautele atte a prevenire la commissione dell'illecito fiscale strumentale alla consumazione delle fattispecie delittuose già contemplate nel catalogo dei reati-presupposto<sup>8</sup>.

La riforma appare, quindi, proprio sulla base di queste considerazioni, *criminologicamente coerente*: da un lato, corresponsabilizzando l'ente in un'ottica punitiva, interviene a colmare una lacuna<sup>9</sup>, che aveva, peraltro, innescato discutibili forzature

<sup>4</sup> La Direttiva PIF obbliga ad incriminare le frodi IVA, contraddistinte da intenzionalità dell'azione od omissione, transnazionalità, un danno pari almeno ad euro dieci milioni e realizzate mediante condotte fraudolente, cui faccia seguito la lesione degli interessi finanziari dell'Unione Europea.

<sup>5</sup> L'art. 7 del d.l. 269/2003, convertito dalla legge 326/2003, derogando all'art. 11 d.lgs. 472/1997, prevede che: «le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica». Con riferimento ai soggetti privi di personalità giuridica resta, invece, ferma la responsabilità *solidale* della persona fisica e dell'ente, prevista dall'art. 11 d.lgs. 472/1997.

<sup>6</sup> Cfr., in proposito, INGRASSIA – CAVALLINI (2016), pp. 109-116.

<sup>7</sup> Cfr., sul punto, BARTOLI (2020), pp. 223 ss.

<sup>8</sup> Si pensi, soprattutto, alle fattispecie di corruzione, di falso in bilancio o, ancora, all'indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato, in cui il reato tributario può costituire un valido strumento per l'accantonamento di fondi neri da utilizzare, poi, per la commissione di fattispecie delittuose del tipo di quelle indicate.

<sup>9</sup> Esplicita sul punto la Relazione illustrativa al d.l. n. 124/2019, nella parte in cui chiarisce che: «con l'introduzione della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche per i più gravi reati tributari

giurisprudenziali<sup>10</sup>; dall'altro lato, è rispondente alla *ratio* del "sistema 231", che ambisce a contrastare la criminalità di impresa in tutte le sue molteplici sfaccettature<sup>11</sup>.

Se può convenirsi sulla razionalità criminologica della novella, potrebbe, invece, di primo acchito, destare perplessità la cernita delle fattispecie inserite nel catalogo dei reati-presupposto della responsabilità dell'ente.

La scelta è, infatti, frutto di un percorso, che, muovendo dal d.l. n. 124/2019, che includeva nel suddetto catalogo solo la fattispecie di cui all'art. 2 d.lgs. 74/2000, approda, con la legge di conversione, ad una soluzione più ampia, che prevede, quali delitti-presupposto, anche le fattispecie di cui agli artt. 3, 8, 10 e 11 d.lgs. 74/2000. Restano estranee, invece, al sistema della responsabilità dell'ente, le fattispecie di dichiarazione infedele (art. 4), omessa dichiarazione (art. 5), omesso versamento (art. 10-*bis* e 10-*ter*) ed indebita compensazione (art. 10-*quater*).

Il legislatore ha, dunque, selezionato solo le fattispecie connotate da *fraudolenza*, escludendo, invece, tutte le altre carenti di decettività.

Si potrebbe obiettare che l'introduzione della fattispecie di occultamento o di distruzione di documenti contabili risulti eccentrica, perché, da un lato, sembrerebbe difettare del suddetto connotato di *fraudolenza* e, dall'altro lato, evocherebbe, in prima battuta, condotte poste in essere in una situazione di decozione dell'impresa, tale da sfociare, per lo più, in una condizione di bancarotta, che, come noto, non è ricompresa nel catalogo dei reati presupposto della responsabilità dell'ente.

Tuttavia, tale rilievo rischia di oscurare una trama ben più complessa.

In primo luogo, infatti, nella casistica giurisprudenziale<sup>12</sup>, la fattispecie di cui all'art. 10 d.lgs. 74/2000 rilascia piena autonomia rispetto al delitto di bancarotta fraudolenta documentale. Da un lato, infatti, la fattispecie di cui all'art. 10 trova applicazione anche in quelle ipotesi in cui l'agente provveda alla distruzione o

commessi nel loro interesse o a vantaggio delle medesime, si inizia a colmare un vuoto di tutela degli interessi erariali che, pur giustificato da ampi settori della dottrina con la necessità di evitare duplicazioni sanzionatorie, non può più ritenersi giustificabile sia alla luce della più recente normativa eurounitaria, sia in ragione delle distorsioni e delle incertezze che tale lacuna aveva contribuito a generare nella pratica giurisprudenziale.».

<sup>10</sup> Cfr., in tal senso, la succitata sentenza Gubert, che, nel tentativo di colmare la lacuna, aveva finito per applicare agli enti la confisca ai sensi dell'art. 6 del d.lgs. 231/2001, che, a rigore, avrebbe dovuto essere utilizzata solo a fronte della commissione da parte dell'ente di uno dei reati inseriti nel catalogo dei delitti presupposto.

<sup>11</sup> Sul punto, v. PALIERO (2008), pp. 1529 ss., che rimarca come sia possibile individuare almeno tre modalità tipiche di realizzazione di reati da parte dell'ente. Vi sarebbero, infatti, reati "*propri*", in quanto direttamente espressivi della volontà dell'ente, frutto di decisioni collettive societarie, rispetto alla cui realizzazione la persona fisica non rappresenta altro che un braccio operativo, quali, ad esempio, i reati societari. Sarebbero individuabili, poi, reati *meramente strumentali rispetto alla politica d'impresa*, che costituiscono, in genere, strumenti collaterali di perseguimento della politica di impresa, quali i reati di corruzione. Infine, sussisterebbero reati che, pur non promanando direttamente dalla volontà dell'ente, *sarebbero espressivi di un modello organizzativo inadeguato*, riconducibili a forme di *tipicità colposa* da rischio illecito. I reati tributari potrebbero, a seconda delle concrete modalità di realizzazione degli stessi, essere ricondotti alternativamente alla prima o alla seconda categoria. La loro introduzione rappresenta, quindi, una scelta coerente rispetto ai paradigmi delittuosi generalmente ascrivibili all'ente.

<sup>12</sup> Cfr., in tal senso, Cass., 06 luglio 2017, n. 28581; Cass., 17 marzo 2015, n. 11267.

all'occultamento delle scritture contabili in occasione di visite ispettive o accertamenti fiscali e, dunque, non necessariamente in una situazione di decozione dell'impresa e, dall'altro lato, la piena autonomia tra le due fattispecie pare confermata dalla giurisprudenza prevalente, che afferma la sussistenza di un concorso formale tra i due delitti<sup>13</sup>.

Peraltro, occorre evidenziare che in quelle ipotesi in cui le scritture contabili vengano distrutte o occultate per realizzare fatti di bancarotta, difetterebbe qualsiasi interesse o vantaggio nei confronti dell'ente, che si avvierebbe verso la giuridica 'estinzione'<sup>14</sup>.

In secondo luogo, inoltre, la fattispecie non pare del tutto sprovvista di connotati di frodolenza, atteso che la condotta di occultamento può, comunque, manifestare un sostrato di decettività<sup>15</sup>.

### **3. Excursus: la 'sfida' della riforma per la "(ri)organizzazione del modello organizzativo".**

A prescindere dalle introdotte criticità sistematiche e applicative che si illustreranno nell'immediato prosieguo, un fatto è certo: la riforma ha lanciato all'ente che voglia essere 'virtuoso' una nuova e più ardua sfida. Ci riferiamo, con evidenza, alle 'nuove' esigenze precauzionali *contra delictum* fomentate all'interno del MOG dalla *new entry* tributaria. L'introduzione delle citate fattispecie penal-tributarie nel novero dei reati-presupposto della responsabilità dell'ente, infatti, imporrà necessariamente un *aggiornamento dei modelli organizzativi* già adottati, richiedendo, per un verso, un'attenta opera di individuazione delle attività cc.dd. sensibili e, per altro verso, l'elaborazione di principi generali e di cautele, atti a ridurre il rischio della loro commissione.

Peraltro, attesa la rilevanza indiretta che i reati tributari assumevano nel "sistema 231", già prima della loro formale inclusione nel novero dei reati presupposto, la predisposizione di idonee cautele dovrebbe, in parte, risultare più agevole.

(a) Per quanto riguarda le fattispecie di cui agli artt. 2, 3 e 8 del d.lgs. 231/2001, le aree più a rischio sono quelle attraverso le quali la società può instaurare rapporti commerciali fittizi, con parti contrattuali inesistenti, oppure utilizzare rapporti effettivamente esistenti, sfruttandoli per dar vita a fenomeni di sovrapproduzione<sup>16</sup>.

---

<sup>13</sup> Sebbene l'art. 10 d.lgs. 74/2000 si apra con una clausola di sussidiarietà espressa, la giurisprudenza prevalente afferma la sussistenza di un concorso formale tra la fattispecie tributaria e quella fallimentare, sulla base del rilievo che i reati sarebbero tra loro in rapporto di specialità reciproca e che, inoltre, non vi sarebbe neppure identità del bene giuridico tutelato. Così, Cass., 10 gennaio 2019, n. 959; Cass., 24 febbraio 2017, n. 18927.

<sup>14</sup> È proprio in quest'ottica che si giustifica la mancata inclusione dei delitti di bancarotta nel catalogo dei reati-presupposto della responsabilità dell'ente. In queste ipotesi, infatti, dalla commissione del reato l'ente non trarrebbe nessun vantaggio, andando, invece, incontro alla sua completa dissoluzione.

<sup>15</sup> In questo senso, tra gli altri, anche FLORA (2019), p. 3.

<sup>16</sup> Si pensi, in tal senso, alla significativa diffusione delle cc.dd. cartiere, ossia di società unicamente deputate ad emettere fatture per operazioni inesistenti, spesso protagoniste delle ben note "frodi carosello".

Rilevano, così, tutte quelle aree che coinvolgono i rapporti commerciali di fornitura e, più in generale, la gestione delle risorse finanziarie e la contabilizzazione delle fatture emesse<sup>17</sup>.

Sulla scorta di questa premessa e senza alcuna pretesa di esaustività, è possibile delineare taluni *presidi cautelari*, volti a ridurre il rischio di commissione di tali reati<sup>18</sup>.

1) Considerato il rischio dell'instaurazione di rapporti commerciali con soggetti fittizi o, comunque, di uno sfruttamento illecito di tali rapporti, per dar vita a fenomeni di sovrapproduzione, il primo presidio cautelare non può che coinvolgere la fase di scelta dei fornitori e, più in generale, delle proprie controparti contrattuali. È, infatti, imprescindibile che la società 'conosca' la propria controparte e che essa venga selezionata secondo criteri che garantiscano trasparenza.

È chiaro che, nelle società pubbliche, la trasparenza del processo di selezione può essere assicurata attraverso il ricorso all'evidenza pubblica e il rispetto dei principi di trasparenza e concorrenza che la governano. A ciò si aggiunga che, spesso, in tali società, la fase di scelta è preceduta da un'attenta fase di qualifica dei fornitori, che garantisce la piena conoscibilità della propria controparte contrattuale.

Alcuni di questi presidi possono in parte essere trasposti anche alle società private, prevedendo, quindi, una prima fase di *qualifica dei fornitori*, volta a raccogliere tutte le informazioni anagrafiche, bancarie ed "etiche" delle controparti contrattuali, improntata alla massima trasparenza, ed una successiva fase di scelta degli stessi, limitata ai soli soggetti già selezionati e, dunque, preventivamente verificati.

Affinché questo meccanismo espliciti una piena efficacia è, però, necessario garantire una completa *segregazione delle funzioni*, prevedendo, da un lato, che il responsabile della fase di qualifica non sia coinvolto nelle successive fasi di scelta e controllo e, dall'altro lato, che le anagrafiche vengano puntualmente aggiornate, in seguito al monitoraggio dell'esecuzione del contratto, in modo da poter escludere quei soggetti, che, pur possedendo formalmente requisiti ineccepibili, non si siano dimostrati in concreto contraenti affidabili e trasparenti.

Così disciplinate le fasi di qualifica, scelta e stipula del contratto, perché il rischio di commissione di reati tributari sia davvero ridotto, occorre che ad esse faccia seguito un costante monitoraggio sull'effettiva esecuzione del contratto stipulato, al fine di verificare la corrispondenza tra prestazioni effettuate e pattuite e quella tra i documenti contabili e la fattura emessa.

Tale funzione di controllo dovrà, inoltre, necessariamente essere affidata ad un soggetto formalmente individuato e diverso dal responsabile delle precedenti fasi, nel pieno rispetto del principio di segregazione delle funzioni<sup>19</sup>.

---

<sup>17</sup> Si rifletta, in proposito, sulla gestione dei cicli di acquisto, dei flussi di pagamento o, ancora, sulla gestione delle consulenze e delle sponsorizzazioni.

<sup>18</sup> È da chiarire che, in ogni caso, al fine di plasmare cautele autenticamente idonee a ridurre il rischio di commissione dei reati tributari in questione, è imprescindibile un'attenta individualizzazione delle procedure, che devono necessariamente essere modellate e ritagliate sulla singola società coinvolta, anche a seconda della sua natura privata o pubblica, delle sue dimensioni e delle attività in concreto svolte. Delinea un'interessante paradigma delle cautele orientate a ridurre il rischio penale fiscale, MANGIA (2019).

<sup>19</sup> Questa rigida procedimentalizzazione, improntata al principio di segregazione delle funzioni, impone

Sarebbe, inoltre, auspicabile che tale fase divenisse più meticolosa e stringente a fronte di controparti contrattuali “a rischio”<sup>20</sup>.

---

anche un’attenta regolamentazione delle fasi successive alla stipula, ma funzionali ad assicurare il controllo sull’effettiva esecuzione della prestazione. Si pensi, a tal proposito, alla gestione del magazzino. Essa deve essere organizzata attraverso la chiara identificazione dei soggetti addetti allo scarico merci, chiamati a monitorare la corrispondenza tra ordini effettuati e prestazioni ricevute e tra le quantità rilevate e quelle ordinate.

Parimenti importante è, poi, una gestione attenta e trasparente dei flussi di pagamento, improntata anch’essa ad una rigida segregazione delle funzioni. È necessario, in particolare, prevedere che i soggetti abilitati a disporre le uscite di cassa siano diversi sia da quelli deputati a occuparsi della fase contrattuale sia da quelli tenuti a svolgere la fase di controllo e che siano preventivamente individuati in maniera formale, sì da evitare che altri soggetti possano avere la disponibilità delle risorse finanziarie della società. I responsabili dei flussi di pagamento, prima di procedere, dovranno essere informati dell’effettiva esecuzione della prestazione e dovranno necessariamente optare per metodi di pagamento tracciabili, predisponendo un adeguato apparato documentale e informatico che consenta la ricostruzione *ex post* dei flussi. La materiale esecuzione del pagamento dovrà, poi, essere subordinata all’autorizzazione da parte di un’apposita funzione, che preliminarmente verifichi il rispetto delle procedure stabilite in ordine alla scelta del contraente e alla tipologia di contratto sottoscritto, accertando altresì che siano stati eseguiti i dovuti controlli circa l’effettiva esecuzione e la congruità della prestazione. Solo una volta accertato il rispetto delle procedure menzionate, sarà possibile autorizzare l’*out flow monetario* e registrare le fatture in contabilità.

<sup>20</sup> Si pensi, a titolo esemplificativo, al caso in cui, al fine di eludere i controlli rafforzati, venga ripetuta la emissione di fatture per importi frazionati: tali circostanze andranno rilevate, anche attraverso sistemi informatici, e debitamente verificate.

Si segnala, per completezza, la necessità di prestare particolare attenzione a quelle società con sede in Italia, che abbiano, però, altre società controllate o partecipate in Paesi a fiscalità agevolata, che, per sfruttare la fiscalità agevolata della controllata, potrebbero dar vita a fenomeni di *transfer pricing*. Si tratta di un fenomeno, esplicitamente disciplinato dall’art. 110, comma 7, del T.U.I.R., che coinvolge operazioni internazionali, poste in essere tra due o più imprese facenti capo allo stesso soggetto economico, ma domiciliate fiscalmente in Paesi diversi, aventi ad oggetto effettive cessioni di beni o prestazioni di servizi ad un prezzo che può discostarsi da quello normalmente praticato sul libero mercato, in modo da minimizzare il prelievo fiscale a livello di gruppo. Del resto, al fine di concentrare il più possibile l’utile del gruppo nello Stato a bassa pressione fiscale, una multinazionale può fissare un prezzo di vendita dei beni e dei servizi che può discostarsi, anche significativamente, da quello normalmente praticato sul mercato, di modo che il profitto rimanga il più possibile nel paese avente il regime fiscale più favorevole, così che il gruppo possa ottenere un risparmio di imposta.

Si discute se le condotte di *transfer pricing* possano o meno avere rilevanza penale e, in particolar modo, ai fini che ci occupano, se possano integrare le fattispecie tributarie inserite nel catalogo dei reati presupposto della responsabilità dell’ente.

Prendendo le mosse dall’analisi dell’art. 3 d.lgs. 74/2000, la dottrina penalistica aveva radicalmente escluso – già prima dell’entrata in vigore del d.lgs. 158/2015 – che le operazioni di “*transfer pricing*” potessero rientrare nella sfera di applicazione del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici. Per perfezionare tale fattispecie delittuosa, è infatti necessaria l’esistenza di un c.d. falsa rappresentazione contabile, che mal si concilia con l’effettività delle operazioni infragruppo e con le relative attestazioni contabili, che, come detto, sembrano connotare invece le operazioni di *transfer pricing*.

Ancora più incerta è la configurabilità del delitto di dichiarazione infedele, atteso che il fenomeno del *transfer pricing* pare più contiguo ad un fenomeno elusivo che ad un’evasione fiscale.

In ogni caso, data l’assenza dell’art. 4 d.lgs. 74/2000 nel catalogo dei reati presupposto, il *transfer pricing* non sembra assumere rilevanza. Senonché, le operazioni infragruppo finalizzate a un risparmio di imposta, potrebbero, almeno in via astratta, determinare un’alterazione dei risultati di esercizio dell’impresa, determinata dall’indicazione di minori ricavi rispetto a quelli realmente conseguiti ovvero di maggiori costi e, dunque, il fenomeno potrebbe andare ad incidere sulla struttura dei reati di “false comunicazioni sociali”.

2) Vale ora la pena di richiamare l'attenzione su alcune operazioni che, nella prassi, si atteggiavano, più di altre, a veicolo della frode fiscale.

Si pensi, in tal senso, alla *gestione delle sponsorizzazioni, delle consulenze e dei rimborsi spese*, che, di frequente, rappresentano lo strumento privilegiato dei fenomeni di sovrapproduzione.

Con riguardo alle sponsorizzazioni e alle consulenze, una gestione non trasparente potrebbe consentire la commissione di tali reati, ad esempio attraverso la creazione di fondi "neri", a seguito del pagamento di prezzi superiori all'effettivo valore del bene/servizio ottenuto.

Ciò impone, dunque, un'attenta opera di procedimentalizzazione, sia formale che sostanziale, del processo di gestione di tali attività, scandita da una rigida formalizzazione dei soggetti autorizzati a disporre.

In primo luogo, nell'ottica di una rigorosa segregazione delle funzioni, occorre operare una netta distinzione tra il soggetto deputato a proporre la sponsorizzazione o la consulenza, quello legittimato ad autorizzarla, se del caso previo parere dell'area legale, e, infine, quello preordinato al controllo sulle modalità di effettuazione della stessa<sup>21</sup>.

In secondo luogo, è necessario che la società predetermini un *budget* annuale per lo svolgimento di dette attività (che consenta di effettuare un efficace controllo di gestione), che tutte le fasi della procedura siano documentate e che sia effettuato un meticoloso controllo sull'effettivo svolgimento della consulenza affidata o della sponsorizzazione<sup>22</sup>.

Una procedimentalizzazione non dissimile dovrà assistere la gestione dei rimborsi spese ai dipendenti, in particolar modo prevedendo un serrato controllo sulla corrispondenza tra l'ammontare del rimborso richiesto e le spese effettivamente sostenute dal dipendente, il quale dovrà, quindi, necessariamente documentarle in maniera formale e circostanziata, specificando la causale ed allegando la documentazione fiscale che attesti la spesa.

(b) Con riferimento alle fattispecie di cui agli artt. 10 e 11 d.lgs. 74/2000, la predisposizione di un apparato cautelativo adeguato può rivelarsi più complessa, atteso che si è al cospetto di reati che coinvolgono, prevalentemente, il vertice societario, riferibili, pertanto, alla cd. *Kollegialdelinquenz*<sup>23</sup>.

---

Ne deriva, che appare comunque opportuno 'governare' i rischi indotti da tale pratica.

<sup>21</sup> In proposito, è da evidenziare che, non di rado, le società accampano (veri o presunti) problemi organizzativi nell'assicurare che la fase del controllo venga svolta da una funzione aziendale diversa da quella proponente. In una tale evenienza, si potrebbe suggerire che almeno la scelta del consulente venga affidata all'organo decisionale, senza alcuna interferenza da parte di chi propone l'iniziativa.

<sup>22</sup> Si chiarisce, per completezza, che è altrettanto importante prevedere che i compensi corrisposti ai consulenti siano contenuti nei limiti delle tariffe professionali vigenti per la categoria interessata o, in mancanza, siano conformi alle prassi esistenti sul mercato. Come pure va previsto il divieto che le prestazioni possano essere iniziate prima della contrattualizzazione della controparte. Allo stesso modo, andranno formalizzate le modalità di pagamento, che, in nessun caso, potrà essere effettuato prima della avvenuta contrattualizzazione e in assenza di una relazione sull'attività svolta.

<sup>23</sup> Così, FRANKE (1985), pp. 227 ss.



In via generale, comunque, per ridurre il rischio di commissione del delitto di cui all'art. 10 d.lgs. 74/2000, occorre, in primo luogo, assicurare che le scritture contabili e gli altri documenti di cui è obbligatoria la conservazione a fini fiscali, siano custodite, approntando difese fisiche e/o informatiche che impediscano eventuali atti di distruzione o occultamento. Deve, inoltre, essere garantita l'attuazione del principio di segregazione delle funzioni nella gestione della contabilità e nella predisposizione delle dichiarazioni tributarie, anche tramite il ricorso a strumenti informatici che assicurino l'inserimento delle informazioni rilevanti e impediscano qualsiasi modifica senza evidenza di autore, data e registrazione originaria.

Con particolare riferimento al rischio di commissione del reato di cui all'art. 11 d.lgs. 74/2000, pare opportuno premettere che, per lo più, ci si confronta con un illecito associabile alla fase di crisi dell'impresa, quando, ormai, la capacità della stessa di adempiere alle obbligazioni assunte è compromessa e che può tendenzialmente essere realizzato solo attraverso un'esplicita deliberazione del vertice societario<sup>24</sup>.

Per tale ragione, un utile rilevatore della fraudolenza dell'operazione di dismissione potrebbe essere rappresentato dall'indice di liquidità della società. A fronte di un indice particolarmente basso, le operazioni dovrebbero considerarsi sospette e, come tali, essere oggetto di un attento vaglio da parte del vertice aziendale.

Rispetto alle fattispecie di cui all'art. 11, sarà, inoltre, interessante appurare gli effetti della cd. procedimentalizzazione della crisi di impresa, introdotta dal d.lgs. 14/2019, così da valutare in che modo tali indici possano raccordarsi con l'adozione di eventuali protocolli di prevenzione della commissione del reato.

Il Codice della crisi di impresa, infatti, già prescrive l'adozione di una serie di misure che appaiono allineate alle esigenze di presidiare i rischi fiscali. La capacità di prevedere flussi finanziari in un'ottica "*forward looking*" presuppone, infatti, la possibilità di prevedere costi, vendite e relativi incassi, sia quelli "regolari", cioè incassi nei tempi contrattualmente previsti, sia quelli non regolari, cioè da debitori notoriamente in difficoltà.

Eventuali anomalie, riscontrate a seguito di attenta valutazione di questi dati, possono costituire, oltre che allerta di crisi, anche campanelli di allarme che costituiscono indizi di fatturazioni false, soprattutto nel caso di importi significativi se raffrontati al volume d'affari dell'impresa.

Da ultimo, è opportuno segnalare che, per quanto concerne le società che realizzano un volume di affari o di ricavi *non inferiore a dieci miliardi di euro*, il d.lgs. 128/2015 ritaglia un innovativo sistema di *cooperative compliance* (cioè, un regime di adempimento collaborativo), imperniato nell'adozione del *Tax Control Framework*<sup>25</sup>.

---

<sup>24</sup> Da una breve disamina della casistica giurisprudenziale, si evince che la fattispecie in questione viene integrata mediante condotte di alienazione simulata, di costituzione di *trust* o fondi patrimoniali con conseguenti conferimenti immobiliari, attraverso la costituzione di nuove società su cui dirottare beni o dividendi, mediante operazioni di plurime scissioni simulate e, dunque, come evidenziato, attraverso condotte che necessariamente sottendono una delibera dell'organo decisionale. Cfr. Cass., 22 febbraio 2016, n. 6798; Cass., 04 aprile 2012, n. 40561; Cass., 09 febbraio 2011, n. 19595.

<sup>25</sup> In realtà, come opportunamente chiarito dall'Agenzia delle Entrate, con provvedimento del 14 aprile 2016, il regime può trovare applicazione anche nei confronti dei soggetti residenti e non residenti (con stabile

Si tratta di uno strumento che contiene l'insieme di strutture organizzative, regole e procedure interne volte a garantire la *minimizzazione del rischio fiscale*, attraverso un adeguato processo di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali che insistono sui processi aziendali. Se efficacemente adottato, permette alla società di interloquire costantemente con l'Agenzia delle Entrate, in un'ottica improntata alla preventiva valutazione dei rischi. Sul piano strutturale, detto strumento vanta significative assonanze con il modello 231 e, una volta adottato, può, a pieno titolo, formarne parte integrante<sup>26</sup>.

#### 4. I profili di asistematicità.

Evidenziati i principali contenuti della riforma, si impone ora una riflessione sulla *coerenza sistematica* dell'interazione tra due universi, quello della persona fisica e quello della responsabilità dell'ente, che, per la prima volta, si relazionano nell'ambito delle fattispecie penal-tributarie.

La novella volge il suo sguardo, infatti, in una duplice direzione: quella della persona fisica e quella dell'ente, con lo scopo di attrarre nel sistema penal-tributario tutti gli attori e i centri di interesse effettivamente coinvolti.

È necessario chiedersi se da questa bidirezionalità derivi un'efficace interazione tra i due sistemi o se, invece, essi, pur attratti nell'orbita del diritto penale tributario, procedano parallelamente, senza riuscire a dialogare tra loro in modo razionale.

---

organizzazione in Italia), che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro e che abbiano presentato istanza di adesione al Progetto pilota sul Regime di Adempimento Collaborativo ed alle imprese che intendono dare esecuzione alla risposta dell'Agenzia delle Entrate, fornita a seguito di istanza di interpello sui nuovi investimenti (all'art. 2 d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147) indipendentemente dal volume di affari o di ricavi. L'Agenzia delle Entrate specifica, inoltre, che è consentito l'ingresso per "trascinamento" da parte dei soggetti appena elencati dell'impresa residente o non residente con stabile organizzazione in Italia che svolge "funzioni di indirizzo" sul sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, anche non in possesso dei requisiti dimensionali.

<sup>26</sup> In relazione ai presidi, in aggiunta a quelli sinora evidenziati, il *Tax Control Framework* prevede due tipologie di controlli: a) controlli generali, che afferiscono agli aspetti dell'organizzazione aziendale nel suo complesso, quali, tra gli altri, l'adozione di uno standard di comportamento e di regole di condotta inerenti alla gestione delle tematiche fiscali, la promozione di piani di formazione rivolti ai dipendenti; b) controlli specifici, posti a presidio di ciascuna attività a rischio individuata (*i.e.*, specifiche procedure aziendali volte a regolamentare l'attività/processo sensibile; assegnazione di ruoli e responsabilità ovvero di specifici poteri di firma per lo svolgimento dell'attività esaminata, etc.). I controlli specifici si articolano su tre livelli: 1) controllo di I livello, volto alla verifica dell'adeguatezza e dell'effettività dei presidi posti a governo del rischio fiscale dalle procedure aziendali; compete alle funzioni operative interne di volta in volta individuate dalle predette procedure (*i.e.* *Control Owner/ Process Owner*); 2) controllo di II livello, diretto alla valutazione dell'efficacia e dell'effettività dei controlli di I livello; 3) controllo di III livello (di regola condotto dall'*Internal Audit*), con l'obiettivo di valutare periodicamente l'adeguatezza del complessivo *Tax Control Framework* in termini di disegno e di effettivo funzionamento.

#### 4.1. La confisca per sproporzione tra persona fisica ed ente.

Tra le novità più dirompenti della riforma spicca l'art. 12-ter, che estende alle fattispecie tributarie di cui agli artt. 2, 3, 8 e 11 d.lgs. 74/2000, introdotte nel catalogo della responsabilità dell'ente, la "confisca in casi particolari" (cd. *confisca allargata o per sproporzione*), disciplinata dall'art. 240-bis c.p., sul presupposto che la commissione di tali reati possa fungere da *evento-sentinella* di pregressi arricchimenti illeciti.

Per vero, la scelta di introdurre una misura così pervasiva potrebbe destare perplessità, anche alla luce delle origini e della fisionomia di questo istituto.

La confisca per sproporzione, fondata sull'apprensione dei beni sproporzionati rispetto al reddito, di cui il soggetto non sia in grado di giustificare la provenienza, è stata introdotta nel nostro ordinamento dall'art. 12-sexies d.l. 306/1992, come strumento prevalentemente indirizzato a contrastare la criminalità organizzata, al fine di paralizzare l'accumulo di capitali di provenienza illecita.

Così concepita, la sua indiscutibile pervasività poteva trovare giustificazione in ragione della ristretta cerchia di reati a cui era riservata.

L'originario terreno di elezione di tale forma di confisca ha conosciuto, però, successivamente, un'abnorme dilatazione, sino a ricomprendere una congerie di fattispecie, che si collocano in una prospettiva criminologica del tutto differente<sup>27</sup>, al punto da indurre la Corte Costituzionale a suggerire un approccio interpretativo improntato a cautela<sup>28</sup>.

Sulla scia dell'inarrestabile ampliamento delle fattispecie-presupposto, la confisca per sproporzione sembra avere, ormai, smarrito la propria eccezionalità, per divenire uno strumento "generale", al pari di altre forme tradizionali di confisca,

---

<sup>27</sup> Il catalogo dei reati a cui fa seguito, in caso di condanna o di applicazione della pena sua richiesta, è ormai smisurato, come si evince dal disposto dell'art. 240-bis c.p.: «Nei casi di condanna o di applicazione della pena su richiesta a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale, per taluno dei delitti previsti dall'art. 51, comma 3-bis del codice di procedura penale, dagli articoli 314, 316, 316-bis, 316-ter, 317, 318, 319, 319-ter, 319-quater, 320, 322, 322-bis, 325, 416, realizzato allo scopo di commettere delitti previsti dagli articoli 453, 454, 455, 460, 461, 517-ter e 517-quater, nonché dagli articoli 452-quater, 452-octies, primo comma, 493-ter, 512-bis, 600-bis, primo comma, 600-ter, primo e secondo comma, 600-quater.1, relativamente alla condotta di produzione o commercio di materiale pornografico, 600-quinquies, 603-bis, 629, 644, 648, esclusa la fattispecie di cui al secondo comma, 648-bis, 648-ter e 648-ter.1, dall'articolo 2635 del codice civile, o per taluno dei delitti commessi per finalità di terrorismo, anche internazionale, o di eversione dell'ordine costituzionale, è sempre disposta la confisca del denaro, dei beni o delle altre utilità di cui il condannato non può giustificare la provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato rispetto al proprio reddito, dichiarato ai fini delle imposte sul reddito, o alla propria attività economica.»

<sup>28</sup> Ad esprimersi in questo senso è la Corte Costituzionale, con la sentenza 21 febbraio 2018, n. 33: «Il catalogo dei reati presupposto è stato arricchito, in modo progressivo ed "alluvionale", da una serie di interventi novellistici. Tale processo di implementazione (...omissis...) si è ispirato, in più d'un caso, a logiche chiaramente estranee a quella primigenia dell'istituto. Emblematica, in tale direzione, appare l'estensione della confisca allargata ad un'ampia platea di delitti contro la pubblica amministrazione (...omissis...). Si tratta di una categoria di reati che (...omissis...) risulta del tutto priva di attinenza con la criminalità organizzata, e che neppure denota, nell'autore del singolo fatto, una necessaria "professionalità" o dedizione all'illecito.»

determinando così un'inevitabile tensione con le garanzie che dovrebbero perimetrare il nostro sistema penale.

Al fine di valutare la ragionevolezza della scelta di inserire anche i reati tributari tra quelli che legittimano l'adozione della confisca per sproporzione, non può prescindere dalla citata pronuncia della Corte Costituzionale<sup>29</sup>, che, nel valutare la legittimità dell'inclusione del delitto di ricettazione nel novero delle fattispecie a cui può essere applicato lo strumento in questione, ha provato a delineare una sorta di statuto della confisca allargata, rimarcando la necessità di contenere il suo ambito applicativo<sup>30</sup>.

La Corte ritiene che il meccanismo presuntivo, sotteso all'applicazione della confisca allargata, possa ritenersi legittimo solo rispetto a delitti usualmente perpetrati in forma quasi professionale e che si pongono come fonte ordinaria di un illecito accumulo di ricchezza<sup>31</sup>. Richiama anche l'attenzione sul potere del giudice di verificare «se in relazione alle circostanze del caso concreto e alla personalità del suo autore – le quali valgano, in particolare, a connotare la vicenda criminosa come del tutto episodica ed occasionale e produttiva di modesto arricchimento – il fatto per cui è intervenuta la condanna esuli in modo manifesto dal “modello” che vale a fondare la presunzione di illecita accumulazione di ricchezza da parte del condannato».

Alla luce di queste coordinate ermeneutiche, la scelta di introdurre la confisca allargata, rispetto alle fattispecie penal-tributarie connotate da maggiore fraudolenza, può apparire tutto sommato ragionevole, laddove si consideri che tali reati possono generare un'illecita accumulazione di ricchezza. Peraltro, al cospetto di un occasionale evasore, il rigore della previsione dovrebbe risultare temperato dal potere riconosciuto al giudice di valutare, in concreto, la sussistenza di una presunzione di illecita accumulazione di ricchezza<sup>32</sup>.

---

<sup>29</sup> Per un efficace commento, v. FINOCCHIARO (2018), pp. 131 ss.

<sup>30</sup> La Corte formula, infatti, l'auspicio che «la selezione dei “delitti matrice” da parte del legislatore avvenga, fin tanto che l'istituto conservi la sua attuale fisionomia, secondo criteri ad essa strettamente coesi e, dunque, ragionevolmente restrittivi. Ad evitare, infatti, evidenti tensioni sul piano delle garanzie che devono assistere misure tanto invasive sul piano patrimoniale, non può non sottolinearsi l'esigenza che la rassegna dei reati presupposto si fondi su tipologie e modalità di fatti in sé sintomatiche di un illecito arricchimento del loro autore, che trascenda la singola vicenda giudizialmente accertata, così da poter veramente annettere il patrimonio “sproporzionato” e “ingiustificato” di cui l'agente dispone ad un'ulteriore attività criminosa rimasta “sommersa”...».

<sup>31</sup> Cfr., in tal senso, Corte Suprema di Cassazione, Ufficio del Massimario, Relazione su: *La legge 19 dicembre 2019, n. 157 di conversione del decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124, “Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili”: profili penalistici*, Rel. 3/20, 14 ss.

<sup>32</sup> I reati tributari e la confisca allargata, peraltro, erano entrati in contatto già prima della loro inclusione nel catalogo dei delitti di cui all'art. 240-bis. È la stessa norma a prevedere, infatti, che: «In ogni caso il condannato non può giustificare la legittima provenienza dei beni sul presupposto che il denaro utilizzato per acquistarli sia provento o reimpiego dell'evasione fiscale, salvo che l'obbligazione tributaria sia stata estinta mediante adempimento nelle forme di legge». La norma in questione ha, peraltro, superato la previgente impostazione giurisprudenziale prevalente che, con riferimento alla confisca allargata, negava rilevanza ai redditi non dichiarati nella verifica sulla sproporzione dei beni rispetto al reddito, laddove tali proventi, seppur non dichiarati, siano frutto di attività lecite (cfr. Cass., S.U., 29 maggio 2014, n. 33451, con nota di TRINCHERA (2014) sulla base del rilievo che lo strumento in questione è volto a paralizzare l'accumulazione di proventi illeciti e non a punire l'infedele dichiarazione. Sull'introduzione dell'art. 240-

Se possono, dunque, rinvenirsi argomenti a sostegno della ragionevolezza della predetta estensione, resta, però, da chiedersi se questa sia davvero necessaria.

Come evidenziato dalla Corte Costituzionale, la confisca allargata «si colloca nell'alveo delle forme "moderne" di confisca alle quali, già da tempo, plurimi Stati europei hanno fatto ricorso per superare i limiti di efficacia della confisca penale "classica"»<sup>33</sup>, rispetto a quelle fattispecie delittuose di criminalità organizzata che, da un lato, destavano un fortissimo allarme sociale e, dall'altro lato, non potevano essere efficacemente contrastate attraverso i tradizionali arnesi del diritto penale. Nel confronto con le associazioni mafiose, infatti, gli strumenti tradizionali, tra cui la confisca penale classica, rivelavano la loro inadeguatezza, così da sospingere il legislatore ad intervenire con presidi decisamente più invasivi.

La *ratio* che ha indotto ad oltrepassare i limiti della confisca penale classica non pare, però, *tout court* sovrapponibile alle fattispecie tributarie.

L'illecita accumulazione di ricchezza derivante da tali reati può, infatti, essere efficacemente paralizzata anche con gli arnesi tradizionali, apprestati dal legislatore, per cui l'introduzione della confisca allargata a carico della persona fisica anche in questo settore, seppure non irragionevole rispetto alle condizioni di legittimazione individuate dal legislatore e chiarite dalla Corte, pare *sproporzionata* rispetto alla finalità perseguita.

È da considerare, infatti, che, con riferimento alla persona fisica, la confisca in casi particolari, introdotta dal nuovo art. 12-ter, va ad aggiungersi alla *confisca diretta e per equivalente*, previste dall'art. 12-bis c.p., che, già da tempo, presidiano la materia in esame e che consentono di paralizzare il *surplus* di ricchezza derivante dalla commissione del reato. "Il troppo stroppia", verrebbe da dire<sup>34</sup>.

Va, peraltro, rilevato che, rispetto al d.l. n. 124/2019, la legge di conversione si è mossa nel senso di una rideterminazione delle fattispecie a fronte delle quali può essere disposta la confisca allargata, espungendo il riferimento, contenuto nel d.l. citato, ai delitti di cui agli artt. 3, 5, 10-*quater* d.lgs. 74/2000.

Ad oggi, dunque, le uniche fattispecie colpite sono quelle di cui agli artt. 2, 3, 8 e 11 d.lgs. 74/2000, ossia quelle stesse fattispecie, connotate da un'intrinseca natura fraudolenta, che il legislatore ha aggiunto al catalogo dei reati-presupposto della responsabilità dell'ente.

Ed è, proprio, nel rapporto tra la persona fisica e l'ente, che la scelta di estendere alle fattispecie tributarie la confisca allargata rivela un vistoso "*strabismo*".

Per un verso, il legislatore ha inserito i reati tributari nel "sistema 231", con l'obiettivo di colpire l'effettivo centro di interessi; dall'altro lato, però, nell'estendere

*bis* c.p. e sul rapporto tra confisca per sproporzione ed evasione fiscale, si rinvia a MAUGERI (2018), pp. 235 ss.

<sup>33</sup> C. Cost., sent. n. 33/2018.

<sup>34</sup> Tale riflessione assume un particolare rilievo in una fase, come quella attuale, in cui il principio di proporzionalità ha trovato una sua centralità. In proposito, cfr.: PALAZZO (1998), pp. 375 ss.; DODARO (2012); DOLCINI (2016), pp. 1956 ss.; MANES (2016), pp. 2106 ss.; MERLO (2016), pp. 1427 ss.; VIGANÒ (2017), pp. 61 ss.; LEO (2017); PULITANÒ (2017), pp. 48 ss.; BARTOLI (2018a), pp. 1556 ss.; ID. (2018b), pp. 2566 ss.; RUGGIERO (2018); BARTOLI (2019), pp. 139 ss.

l'ambito applicativo della confisca allargata, rischia di attingere un *bersaglio diverso*, che, della ricchezza illecitamente accumulata, non ha, di norma, alcuna disponibilità.

L'art. 12-ter d.lgs. 74/2000, infatti, dispone l'applicazione della confisca per sproporzione all'autore delle fattispecie penal-tributarie indicate, ma, si badi bene, solo all'autore persona fisica. Questa scelta manifesta un'evidente *asimmetria*, rispetto a quelle ipotesi in cui il delitto sia stato commesso nell'interesse o a vantaggio dell'ente.

*Exempla docent.* L'amministratore delegato di una società commette un reato tributario nell'interesse o vantaggio dell'ente: per effetto della riforma, sia l'autore persona fisica che l'ente sarebbero tratti a giudizio, ma, in caso di condanna, la confisca allargata verrebbe applicata solo nei confronti della persona fisica e non, invece, dell'ente nel cui interesse o vantaggio il reato è stato commesso.

Vistosa è, così, l'incoerenza sistematica cui la riforma dà vita: l'amministratore delegato, il quale realizza materialmente la fattispecie criminosa, nell'interesse dell'ente e a suo vantaggio, viene raggiunto tanto dalla confisca ai sensi dell'art. 12-bis d.lgs. 74/2000, quanto dalla confisca allargata, mentre l'ente, che dal reato ha effettivamente tratto vantaggio, subisce la confisca *ex art.* 19 d.lgs. 231/2001.

In tal modo, la stessa ragion d'essere della confisca per sproporzione viene tradita, in quanto la misura ablativa va ad incidere su un soggetto che, pur essendo l'autore materiale del reato, non ha ottenuto dallo stesso alcun vantaggio patrimoniale diretto, lasciando, invece, impregiudicata la reale accumulazione illecita di denaro in capo all'ente, che del reato in questione si è avvantaggiato.

Evidente è la contraddizione e, con essa, l'irragionevolezza della scelta. Il legislatore, con l'obiettivo di paralizzare forme di illecita accumulazione di ricchezza, realizzate attraverso la commissione di reati tributari, dota il sistema di un vigoroso arsenale, salvo, poi, però, nel momento di puntare il bersaglio, dirottare questa forza verso un soggetto diverso dal reale obiettivo, finendo per contraddire la sua stessa scelta<sup>35</sup>.

La denunciata 'stortura' potrebbe, in parte, affievolirsi in quelle ipotesi, non infrequenti nel nostro tessuto industriale, caratterizzato da numerose imprese a struttura familiare, in cui l'amministratore è anche "proprietario" dell'ente, che dalla commissione del reato tributario ha tratto vantaggio, atteso che, in questo caso, potrebbe paventarsi, comunque, una corrispondenza tra il soggetto inciso dalla misura e quello che ha effettivamente beneficiato dell'accumulo di ricchezza.

In ogni caso, i descritti effetti distorsivi potrebbero trovare un correttivo nel ricorso all'interpretazione suggerita dalla Corte Costituzionale, che invita il giudice ad apprezzare "in concreto" la condotta dell'autore persona fisica, escludendo

---

<sup>35</sup> A ben guardare, considerata l'ampiezza del catalogo dei reati-presupposto della confisca allargata, problemi di analogo tenore, rispetto a quelli evidenziati con riferimento ai reati tributari, si pongono anche per altre fattispecie che, oltre ad essere assoggettate alla confisca per sproporzione, costituiscono anche reati-presupposto della responsabilità dell'ente, come, ad esempio, i delitti di corruzione attiva. Proprio con riferimento a tale delitto, si pensi al caso dell'amministratore di una società che consumi il reato nell'interesse o a vantaggio dell'ente.

l'applicazione della confisca allargata, quando emerge che è del tutto episodica ed occasionale.

È bene precisare che all'evidenziata asistematicità non è certo da porre rimedio attraverso l'estensione della confisca allargata alla persona giuridica, atteso che una simile previsione segnerebbe fatalmente la *dissolution* dell'ente stesso.

#### 4.2. Il decumulo unilaterale in "duplice" danno dell'ente.

La mancanza di criteri di raccordo balza prepotentemente all'occhio anche rispetto ai rapporti tra la *causa di non punibilità*, prevista dall'art. 13, comma 2, d.lgs. 74/2000 ed il *principio di autonomia della responsabilità dell'ente*, sancito dall'art. 8 d.lgs. 231/2001.

La novella, dopo aver incrementato gli editti sanzionatori e stabilito l'inclusione nel catalogo dei reati-presupposto della responsabilità dell'ente, dei delitti di dichiarazione fraudolenta, mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2), e di dichiarazione fraudolenta, mediante altri artifici (art. 3), a mo' di carota, ha esteso il regime applicativo della citata causa di non punibilità alle predette fattispecie delittuose.

Questa estensione ai reati di foggia decettiva pare, peraltro, intaccare la simmetria che aveva caratterizzato, sin dalla sua introduzione, la causa di non punibilità di cui all'art. 13 comma 2<sup>36</sup>. A fronte di fattispecie incriminatrici imperniate sul disvalore di evento (imposta evasa) e di condotta (mendacio od omissione nell'autoimposizione del tributo), la controazione riparativa compensava entrambi i nuclei di disvalore: quello di evento, tramite il pagamento dell'imposta dovuta, e quello di condotta, mediante rettifica<sup>37</sup>. L'estensione del perimetro di applicazione della citata causa di non punibilità a fattispecie connotate da fraudolenza può destare, dunque, perplessità, perché la controazione riparativa compensa sì il disvalore di evento, ma non assorbe del tutto la decettività della condotta.

Il legislatore, nell'estendere l'ambito applicativo dell'art. 13, comma 2, d.lgs. 74/2000, ha peraltro, nuovamente dimenticato di valutare in che modo la suddetta estensione interagisca con l'altra novità inserita nel corpo della riforma, ossia l'inclusione delle medesime fattispecie tributarie nel novero dei reati-presupposto della responsabilità dell'ente.

Mentre, infatti, per espressa previsione legislativa, la persona fisica, che, dopo aver commesso i reati di cui agli artt. 2 e 3 d.lgs. 74/2000, può, attraverso la propria

---

<sup>36</sup> La norma dispone: «I reati di cui agli artt. 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprensivi di sanzioni e interessi, siano stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.»

<sup>37</sup> INGRASSIA (2017), p. 546.

controazione compensativa, beneficiare della causa di non punibilità, di cui all'art. 13, comma 2, d.lgs. 74/2000, è da dubitare che la stessa possa prolungare i suoi effetti anche in direzione dell'ente nel cui interesse o vantaggio la stessa sia stata posta in essere.

Come noto, infatti, il d.lgs. 231/2001 è tendenzialmente informato al principio del *cumulo delle responsabilità*, la cui ragion d'essere viene individuata nella circostanza che il crimine di impresa non è solo un fatto dell'individuo, ma, soprattutto, di organizzazione e che, dunque, entrambi gli attori sulla scena devono essere *coresponsabilizzati*<sup>38</sup>.

L'art. 8, tuttavia, introduce un originale paradigma imputativo improntato al principio di *autonomia*, con lo scopo di evitare che talune vicende relative alla persona fisica possano escludere la responsabilità dell'ente. In particolare, la norma prevede che questa permanga anche quando l'autore del reato non è stato identificato o non è imputabile o quando il reato si estingue per una causa diversa dall'ammnistia.

Viene introdotto, in tal modo, nel "sistema 231" un meccanismo di *decumulo unilaterale in danno dell'ente*<sup>39</sup>, sulla base del quale le cause estintive del reato, ad eccezione dell'ammnistia, restano, rispetto all'ente, prive di rilevanza e non incidono sulle sorti della responsabilità da reato. L'introduzione di un simile meccanismo, con riferimento alle cause di estinzione del reato, appare cofunzionale alla disposizione dell'art. 182 c.p., improntato al principio di personalità delle cause di estinzione<sup>40</sup>.

Tuttavia, la previsione dell'art. 8, coniata quasi vent'anni fa, quando i reati-presupposto della responsabilità dell'ente erano assai limitati, alimenta, oggi, con un catalogo notevolmente ampliato, spinosi problemi applicativi, anche alla luce del proliferare di ulteriori, diverse ipotesi di non punibilità<sup>41</sup>.

È, proprio, sulla base di questa premessa che occorre riflettere circa l'applicabilità dell'art. 13, comma 2, d.lgs. 74/2000 all'ente.

L'art. 8 non sembra, per vero, opporre una barriera insuperabile. A rigore, infatti, la norma prevede il suddetto meccanismo di decumulo unilaterale in danno dell'ente solo con riferimento alle *cause di estinzione*. L'operatività della causa di non punibilità di cui all'art. 13, comma 2, d.lgs. 74/2000 nei confronti dell'ente, dunque, non dovrebbe essere preclusa. Se, infatti, tutte le cause di estinzione del reato possono essere considerate (negli effetti come) cause di non punibilità, non è necessariamente vero il contrario, di modo che l'estensione dell'art. 8 anche a quest'ultime costituirebbe un'ipotesi di analogia in *malam partem*. La distinzione mette capo, come noto, alla dicotomia tra *punibilità in astratto*, nel cui ambito trovano attuazione gli elementi costitutivi dell'illecito, necessari per una condanna, e *punibilità in concreto*, contraddistinta dalla ricorrenza di elementi che condizionano l'applicazione della

---

<sup>38</sup> Così, HEINE (2002), p. 123.

<sup>39</sup> Sul fenomeno del decumulo nel sistema della responsabilità degli enti, v. MONGILLO (2018); PIERGALLINI (2019), pp. 530 ss.

<sup>40</sup> Cfr. PIERGALLINI (2019), p. 539.

<sup>41</sup> Si pensi, in tal senso, alla causa di non punibilità per la particolare tenuità del fatto di cui all'art. 131-bis c.p., alle condotte riparatorie, di cui all'art. 162-ter c.p., o all'oblazione in materia ambientale, di cui agli artt. 318 ss. d.lgs. n. 152/2006. Sul punto, cfr. PIERGALLINI (2019), pp. 541 ss.



pena<sup>42</sup>. La giurisprudenza, tuttavia, si muove in direzione opposta: pur prendendo atto della descritta dicotomia, privilegia la comunanza degli effetti, atteso che il reato, in entrambe le ipotesi, non verrebbe intaccato nella sua essenza ma solo con riguardo all'applicazione della pena. Di qui, l'intangibilità del decumulo in danno dell'ente, scolpito nell'art. 8 d.lgs. 231/2001<sup>43</sup>.

A seguire la prassi applicativa, l'inapplicabilità dell'art. 13, comma 2, d.lgs. 74/2000 all'ente condurrebbe, però, a *conseguenze paradossali*, finendo per incidere non solo sulla posizione della *societas*, ma anche su quella della persona fisica, indebolendo, a tutto campo, l'operatività della causa di non punibilità in questione<sup>44</sup>.

Si pensi, in tal senso, all'ipotesi in cui la persona fisica commetta il reato nell'interesse e a vantaggio esclusivo dell'ente e, poi, si "ravveda", estinguendo il debito tributario. In questo scenario, in cui il debito tributario è riferibile all'ente, seppur materialmente generato dalla persona fisica, sarà di regola l'ente a provvedere all'estinzione dello stesso, senza che la *societas* consegua il beneficio estintivo. E, allora, se questo meccanismo, per un verso, pregiudica l'ente, per altro verso, non può certo escludersi che lo stesso ente, consapevole che dal ravvedimento non ricaverà alcun beneficio immediato e diretto, decida di non estinguere il proprio debito tributario, impedendo, così, di fatto anche alla persona fisica di fruire della causa di non punibilità in questione<sup>45</sup>.

Occorre, allora, appurare se si diano rimedi a questa evidente asistematicità.

In proposito, possono prospettarsi diversi scenari.

In prima battuta, sarebbe auspicabile un intervento del legislatore, che provveda ad armonizzare l'operatività della causa di non punibilità, di cui all'art. 13, comma 2, d.lgs. 74/2000, con la previsione dell'art. 8 d.lgs. 231/2001: sarebbe sufficiente modificare la prima, prevedendone, in maniera espressa, l'applicabilità anche agli enti.

In difetto di un simile intervento, è da verificare se si possano rintracciare soluzioni sul piano interpretativo.

In quest'ottica, va riservata una speciale attenzione all'autorevole orientamento dottrinario, accolto anche dalla giurisprudenza<sup>46</sup>, che, postulando la natura penalistica dell'illecito dell'ente, ne qualifica la struttura, alla stregua di "*fattispecie plurisoggettiva di parte generale*"<sup>47</sup>, che configura un'ipotesi di concorso necessario di persone fisiche e

---

<sup>42</sup> Così, VASSALLI (1942), p. 379.

<sup>43</sup> Così, di recente, con riguardo alla inestensibilità all'ente della causa di non punibilità della "*particolare tenuità del fatto*", di cui all'art. 131-bis c.p., Cass., 15 marzo 2019, n. 11518, in *Giur. pen. web*; Cass., 10 luglio 2019, n. 1420, in *Sistema penale*, con nota di FURIA (2020).

<sup>44</sup> BARTOLI (2020), p. 228.

<sup>45</sup> A ciò si aggiunga che, come acutamente evidenziato da BARTOLI (2020), p. 228, l'estinzione del debito tributario da parte della persona fisica si risolverebbe in una denuncia dell'ente, che, quindi, non avrebbe più alcun interesse a provvedere in tal senso. Tale aspetto assume particolare rilevanza, laddove si consideri che, di regola, quando il reato è commesso nell'interesse o a vantaggio dell'ente, dovrebbe essere l'ente stesso a procurare al proprio dipendente, rappresentante o amministratore le risorse finanziarie necessarie all'estinzione del debito tributario.

<sup>46</sup> Cass., S.U., 02 luglio 2008, n. 26654.

<sup>47</sup> PALIERO (2003), pp. 17 ss.

giuridiche nel medesimo reato<sup>48</sup>. La condotta dell'ente si porrebbe, dunque, come *accessoria* a quella della persona fisica, quale *contributo agevolativo* da *deficit* di organizzazione, dando vita ad un'ipotesi di fattispecie a concorso necessario "a vettore unidirezionale", in cui, mentre rispetto alla persona fisica la fattispecie tipica può integrarsi anche in assenza di un contributo da parte della persona giuridica, perché possa ritenersi perfezionato l'illecito nei confronti dell'ente, deve ricorrere la duplice condizione che la condotta dell'ente si ponga in rapporto di accessorietà con quella dell'autore persona fisica e che sia a questa avvinta da un nesso "funzionale/finalistico"<sup>49</sup>.

Ad avvalorare la tesi in questione sarebbe, proprio, il disposto dell'art. 8, laddove, nell'affermare il principio di autonomia della responsabilità dell'ente nell'ipotesi di autore non identificato o non punibile, richiede che, in ogni caso, un fatto tipico ed antiggiuridico, commesso da un autore persona fisica, sia stato realizzato nell'interesse o a vantaggio della persona giuridica.

Aderendo a questa impostazione, l'asistematicità derivante dall'interazione (o meglio, dalla mancata razionale interazione) tra il meccanismo di decumulo unilaterale in danno dell'ente, previsto dall'art. 8, e la causa di non punibilità, di cui all'art. 13, comma 2, d.lgs. 74/2000, potrebbe essere superata a livello interpretativo, con l'applicazione del regime dettato dall'art. 119 c.p. con riferimento alle *circostanze oggettive* del reato. La norma prevede, infatti, che tali circostanze, che escludono la pena, operino per *tutti* coloro che sono *concorsi* nel reato.

Se si ritenesse, allora, di poter qualificare la causa di non punibilità di cui all'art. 13, comma 2, d.lgs. 74/2000, alla stregua di una *circostanza oggettiva*, postulando la natura plurisoggettiva dell'illecito dell'ente si potrebbe superare l'incoerenza ingenerata dall'assenza nel testo della legge di riforma di un meccanismo di coordinamento tra la stessa ed il principio di autonomia della responsabilità dell'ente<sup>50</sup>.

Vale la pena di rimarcare che, a sostegno della natura oggettiva della causa di non punibilità in questione, si è espressa tanto la dottrina<sup>51</sup> quanto una parte della giurisprudenza<sup>52</sup>: essa sarebbe immediatamente desumibile già dal tenore letterale della

<sup>48</sup> PALIERO (2008), p. 1536.

<sup>49</sup> PALIERO (2008), p. 1536.

<sup>50</sup> Peraltro, questa impostazione consentirebbe di risolvere anche i problemi derivanti dalla mancata applicazione di altre cause di non punibilità, quali, ad esempio, le condotte riparatorie, estintive del reato, in materia societaria, della cui natura oggettiva non pare potersi dubitare (si pensi all'art. 2628, comma 3, c.c., che punisce le "Illecite operazioni sulle azioni o quote sociali o della società controllante" e alla corrispondente causa estintiva, consistente nella "restituzione degli utili o nella ricostituzione delle riserve prima del termine previsto per l'approvazione del bilancio", sulla cui natura oggettiva, v. NAPOLEONI (2010), p. 233). Ad analoghe conclusioni non potrebbe, invece, giungersi rispetto alla causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto, di cui all'art. 131-bis c.p., atteso che, in tal caso, la valutazione non può essere limitata all'esiguità offensiva del fatto materiale, dovendo, invece, necessariamente coinvolgere anche il suo autore.

<sup>51</sup> Sulla natura oggettiva della causa di non punibilità di cui all'art. 13, comma 2, d.lgs. 74/2000, v. INGRASSIA (2017), p. 548.

<sup>52</sup> Cfr., in tal senso, la Corte d'Appello di Milano, sez. II penale, sentenza n. 2210 del 20 aprile 2017 (dep. il 02 maggio 2017), che ha ritenuto di poter applicare la causa di non punibilità dell'art. 13 comma 2 del d.lgs.

norma, che, nel delinearne l'operatività, sceglie di utilizzare «l'intransitivo pronominale "estinguersi", avente quale soggetto i debiti tributari»<sup>53</sup>, a significare proprio la completa indifferenza rispetto al soggetto che materialmente provveda in tal senso. La causa di non punibilità è, infatti, tutta imperniata sul *fatto oggettivo dell'estinzione del debito tributario*, senza che, invece, assuma alcuna rilevanza l'autore della suddetta controazione compensativa, tanto che questi potrebbe anche non essere uno dei concorrenti nel reato<sup>54</sup>.

#### 4.3. Cumulo di sanzioni e ne bis in idem.

Come se non bastasse, l'introduzione dei reati tributari nel "sistema 231" rischia di determinare tensioni con il principio del *ne bis in idem*.

Previsto dall'art. 649 c.p.p., dall'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea e dall'art. 4 del settimo Protocollo addizionale alla Convenzione Europea dei diritti dell'uomo, il principio sancisce il divieto di procedere nei confronti di uno stesso soggetto per il medesimo fatto già giudicato in via definitiva.

---

74/2000 al legale rappresentante di una società, che aveva commesso un'indebita compensazione IVA, anche se l'estinzione del debito tributario era stata realizzata, non dall'imputato, ma dai liquidatori giudiziali della procedura concorsuale, cui la società aveva nelle more avuto accesso. La Corte ha esplicitamente affermato la natura oggettiva della causa di non punibilità, evidenziando che, ai fini dell'operatività della causa di non punibilità, è irrilevante il soggetto che provveda all'estinzione, ben potendo la stessa, nel caso di specie, provenire da un soggetto, diverso dall'autore del reato, ma, comunque, legittimato ad agire in nome e per conto della società.

<sup>53</sup> INGRASSIA (2017), p. 548. È doveroso, peraltro, ricordare che, secondo autorevole dottrina, le *cause di non punibilità – in senso stretto* – avrebbero natura di *circostanze soggettive*, in quanto legate, prevalentemente, alle condizioni o qualità personali di un soggetto, ai suoi rapporti con la vittima o al suo comportamento successivo al reato (ROMANO (1990), p. 63). Rispetto a tale impostazione, la affermata natura "oggettiva" della previsione dell'art. 13, comma 2, d.lgs. 74/2000 assumerebbe una connotazione di "eccezionalità", giustificata dalle sue speciali caratteristiche. Del resto, anche con riguardo al diverso istituto della "ritrattazione", la giurisprudenza, pur riconoscendone la natura soggettiva e, dunque, la non estensibilità al concorrente, ritiene, nondimeno, che, quando essa è il risultato del comportamento attivo del concorrente-istigatore può risentire del meccanismo estensivo dell'art. 119 c.p. (Cass., S.U., 30 ottobre 2002, n. 37503).

<sup>54</sup> A diverse conclusioni si perverrebbe qualora si privilegiasse l'orientamento che, con riguardo all'illecito dell'ente, ne sostiene la natura di *fattispecie monosoggettiva autonoma*, sganciata da qualsiasi proiezione concorsuale, imperniata su *due nuclei di disvalore (di condotta: carenza organizzativa/di evento: reato-presupposto)*, identificabile *nell'omesso impedimento da parte dell'ente dell'altrui reato*, sul modello delineato dall'art. 40, cpv, c.p. (così, tra gli altri, MONGILLO (2018), p. 140). Così opinando, la possibilità di emendare in via interpretativa, attraverso il meccanismo di estensione di cui all'art. 119 c.p., l'incoerenza sistematica derivante dall'interazione tra la causa di non punibilità di cui all'art. 13, comma 2, d.lgs. 74/2000 ed il principio di autonomia di cui all'art. 8 d.lgs. 231/01, non sarebbe, però, in alcun modo praticabile. Pertanto, per colmare l'asimmetria, non resterebbe che sollevare questione di legittimità costituzionale dell'art. 13, comma 2, nella parte in cui non risulta applicabile alla responsabilità dell'ente, per violazione dei principi di uguaglianza e di ragionevolezza, vista l'ingiustificata disparità nel trattamento della persona fisica e dell'ente (cfr. BARTOLI (2020), p. 220).

Esso si connota, quindi, per una valenza eminentemente *processuale*, volta a scongiurare l'eventualità che uno stesso soggetto possa essere sottoposto, per il medesimo fatto, a due procedimenti penali<sup>55</sup>.

Il divieto di *bis in idem*, peraltro, negli ultimi anni, ha conosciuto un'inaspettata evoluzione, a seguito dell'elaborazione, in sede eurounitaria, da un lato, del concetto di *matière penale*<sup>56</sup> e, dall'altro lato, di un approccio interpretativo che scavalca l'orbita processuale<sup>57</sup>.

Le Corti sovranazionali hanno, infatti, evidenziato come siano configurabili ipotesi di sanzioni amministrative da considerarsi, al di là del *nomen*, "sostanzialmente penali", in ragione della loro funzione prevalentemente punitiva, derivata dall'applicazione dei criteri *Engel*<sup>58</sup>.

Una simile impostazione ha implicato la necessità di riflettere su tutte quelle ipotesi in cui, nel nostro ordinamento, il medesimo fatto viene presidiato tanto da una sanzione penale quanto da una amministrativa, al fine di valutare se la seconda, a dispetto del *nomen*, abbia natura sostanzialmente punitiva. Laddove, infatti, emergesse che entrambe le sanzioni hanno natura "penale", il doppio binario sanzionatorio, *sub forma* di doppio procedimento, potrebbe porsi in contrasto con il divieto di *bis in idem*.

Del resto, in una prima fase, la Corte Edu ha manifestato un atteggiamento di aperta ostilità nei confronti dei doppi binari sanzionatori: una volta accertata la convergenza dei due procedimenti sullo stesso fatto, inteso in senso storico naturalistico (secondo il criterio dell'*idem factum*), la qualificazione come sostanzialmente penale della sanzione amministrativa bastava a sancire il contrasto con il principio del *ne bis in idem*<sup>59</sup>.

Successivamente, il giudice di Strasburgo ha assunto un atteggiamento di maggiore apertura, concludendo che i doppi binari sanzionatori non possono essere ritenuti di per sé illegittimi, essendo, invece, necessaria un'attenta indagine, che consenta di valutare, in concreto, se, i due procedimenti debbano essere considerati come parti di un unico sistema procedimentale integrato (così venendo meno il *bis*)<sup>60</sup>. Ad avviso della Corte, infatti, qualora si accertasse che i due procedimenti siano avvinti da una *connessione sostanziale e temporale* sufficientemente stretta, il cumulo dovrebbe ritenersi ammissibile. Al fine di valutare la sussistenza di questa "*sufficient connection*", il doppio binario deve essere sottoposto ad una sorta di "*stress test*" per verificare: a) che

---

<sup>55</sup> Il *ne bis in idem*, tuttavia, si connota anche per una declinazione in termini sostanziali, come divieto di punire due volte uno stesso soggetto per il medesimo fatto, ispirata da ragioni di giustizia individuale, di proporzionalità e di equità, che, nel nostro ordinamento, sono soddisfatte dai criteri risolutivi del concorso di reati nel senso della relativa apparenza. Per un'efficace disamina dell'argomento, v. MANTOVANI (2015), pp. 459 ss. A ciò si aggiunga, che a seguito del percorso evolutivo tracciato dalle Corti sovranazionali, le due dimensioni, sostanziale e processuale, del *ne bis in idem* paiono, in qualche misura, avvicinarsi: v., in tal senso, VALLINI (2018), pp. 525 ss.

<sup>56</sup> Sul concetto di "materia penale" v. PALIERO (1985), pp. 894 ss. e, di recente, MAZZACUVA (2017), pp. 7 ss.

<sup>57</sup> Per un'attenta analisi dell'evoluzione del principio del *ne bis in idem*, v. TRIPODI (2018), pp. 455 ss.

<sup>58</sup> Dall'omonima sentenza Corte EDU, *Engel c. Paesi Bassi*, 8 giugno 1976.

<sup>59</sup> Cfr. Corte EDU, Seconda Sezione, *Grande Stevens c. Italia*, 4 marzo 2014, n. 18640, 18647, 18663, 18668 e 18698/2010, con nota di TRIPODI (2014); Corte EDU, *Nykänen c. Finlandia*, 20 maggio 2014; Corte EDU *Lucki Dev. c. Svezia*, 27 novembre 2014; Corte EDU, *Kiiveri c. Finlandia*, 10 febbraio 2015.

<sup>60</sup> Corte EDU, Grande Camera, *A. e B. c. Norvegia*, 15 novembre 2016, con nota di VIGANÒ (2016).

il cumulo sia prevedibile; b) che i due procedimenti abbiano scopi differenti<sup>61</sup>; c) che vengano condotti in modo da evitare, per quanto possibile, ogni duplicazione nella raccolta e nella valutazione della prova, in modo che l'accertamento dei fatti effettuato in un procedimento sia utilizzato anche nell'altro; d) che siano avvinti anche da una connessione cronologica tale da non sottoporre il soggetto a processo per un lasso di tempo indeterminato e) "above all", che la sanzione irrogata all'esito del procedimento concluso per primo sia presa in considerazione anche nell'altro procedimento, in guisa da poter assicurare la proporzionalità della pena complessivamente irrogata<sup>62</sup>.

Su questa posizione, tipicamente valutativa, si è poi allineata, pur con le proprie prerogative ed alcune divergenze, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea<sup>63</sup>.

Come si può apprezzare, il giudizio sulla legittimità del cumulo viene, così, prevalentemente incentrato su criteri elastici, eccentrici rispetto alla dimensione tradizionalmente processuale del *ne bis in idem*, tra i quali assume particolare rilievo quello della *proporzionalità della complessiva risposta sanzionatoria*, attraverso i quali si apre il campo a una *contaminazione* tra dimensione processuale e sostanziale del divieto.

Uno dei settori interessati da questa evoluzione è stato proprio quello penal-tributario, connotato anch'esso da un doppio binario sanzionatorio, seppure *alternativo*<sup>64</sup>. Il meccanismo delineato dagli artt. 19 e 21 d.lgs. 74/2000, attraverso la previsione dell'ineseguibilità della sanzione amministrativa in caso di condanna in sede penale, esclude, bensì, l'applicabilità di una doppia sanzione, in ragione del principio di specialità, ma non è sufficiente ad impedire che il medesimo soggetto sia sottoposto tanto al procedimento amministrativo quanto a quello penale.

La Corte di Giustizia, sollecitata sul tema, fermo restando lo spazio valutativo accordato al giudice del rinvio, pur avendo riconosciuto la natura sostanzialmente penale della sanzione amministrativa tributaria, ha escluso l'incompatibilità del sistema tributario italiano con il divieto del *ne bis in idem*. Ad avviso della Corte, infatti, in primo luogo, l'obiettivo perseguito dal "doppio binario", previsto dalla legislazione italiana, identificato nella riscossione dell'IVA, costituisce una finalità rilevante per la salvaguardia degli interessi dell'Unione, il cui raggiungimento giustifica la previsione di un doppio binario sanzionatorio e la limitazione, nel rispetto dell'art. 52 CDFUE, dell'art. 50 della Carta. In secondo luogo, la Corte ha evidenziato come, da un lato, non possa revocarsi in dubbio la prevedibilità del doppio binario e, dall'altro lato, come gli oneri derivanti dai due procedimenti sembrino limitati a quanto strettamente necessario al fine di realizzare l'obiettivo che la limitazione si pone<sup>65</sup>. Quanto al profilo relativo alla

---

<sup>61</sup> È da evidenziare che la Corte, nel caso di specie, ravvisa la ricorrenza di tale indice, attribuendo alla sanzione amministrativa (consistente nella maggiorazione di imposta o sovrattassa) uno scopo deterrente-compensatorio (a fronte degli sforzi dell'amministrazione rivolti a scoprire e sanzionare l'illecito) e a quella penale una finalità punitiva, orientata a colpire l'elemento decettivo che marca la condotta.

<sup>62</sup> Cfr., in proposito, TRIPODI (2017), pp. 1065 ss., pp. 1073 ss.

<sup>63</sup> Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, *Menci*, C-524/15; *Garlsson Real Estate e a.*, C-537/16; *Di Puma e Zecca*, C-596/16 E C-597/16; annotate da GALLUCCIO (2018); RECCHIA (2018).

<sup>64</sup> Così, TRIPODI (2019), pp. 57 ss.

<sup>65</sup> Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, *Menci*, C-524/15. La pronuncia affronta la peculiare ipotesi in cui la persona fisica destinataria della sanzione penale sia anche titolare dell'omonima ditta

proporzionalità, la Corte ha ritenuto che proprio il meccanismo di cui agli artt. 19 e 21 d.lgs. 74/2000 sia in grado di scongiurare il rischio di una doppia sanzione, sostanzialmente iniqua e sproporzionata<sup>66</sup>.

Peraltro, la vicenda ha conosciuto un singolare esito presso il giudice del rinvio che, nonostante la pronuncia 'salvifica' della Corte di Giustizia, ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p. per contrasto con gli artt. 3 e 117, primo comma, Cost., quest'ultimo in relazione all'art. 4 del Protocollo n. 7 CEDU, nella parte in cui non prevede l'applicabilità della disciplina del divieto di un secondo giudizio nei confronti di imputato al quale, con riguardo agli stessi fatti, sia già stata irrogata in via definitiva, nell'ambito di un procedimento amministrativo, una sanzione di carattere sostanzialmente penale.

Il giudice delle leggi, dal canto suo, nel dichiarare l'inammissibilità della questione, ha comunque sottolineato, in un *obiter dictum*, la ricorrenza di diversi profili idonei a suffragare l'esistenza della "*sufficient connection*", che dunque legittimerebbe il doppio binario<sup>67</sup>.

Sulla scorta di queste premesse, è agevole pronosticare che l'introduzione dei reati tributari nel novero dei reati-presupposto della responsabilità dell'ente sia destinata ad alimentare dubbi di compatibilità con il principio in questione.

A seguito della riforma, infatti, in caso di commissione del reato tributario presupposto nel suo interesse o a suo vantaggio, l'ente, già destinatario, ai sensi dell'art. 19, comma 2, d.lgs. 74/2000<sup>68</sup>, della sanzione amministrativa, di cui al d.lgs. 471/1997, viene attinto anche dalle sanzioni, pecuniarie ed interdittive, previste dal d.lgs. 231/2001.

individuale e, dunque, sia tenuta a rispondere della sanzione amministrativa tributaria. Profili di incompatibilità con il divieto di *bis in idem* erano, invece, già stati esclusi dalla Corte di Giustizia, chiamata a pronunciarsi circa la legittimità del doppio binario sanzionatorio, in quei casi in cui la sanzione penale attinge la persona fisica, mentre quella amministrativa tributaria incide solo sulla persona giuridica, di cui la stessa è rappresentante, amministratore o dipendente. V., sul punto, Corte di Giustizia UE, IV Sezione, 5 aprile 2017, *Orsi* (C-217/15) e *Baldetti* (C-350/15), con nota di SCOLETTA (2017).

<sup>66</sup> Peraltro, nel caso esaminato dalla Corte di Giustizia, l'operatività in concreto del combinato disposto degli artt. 19 e 21 d.lgs. 74/2000 non è affatto pacifica. Infatti, il meccanismo di cui all'art. 21, con la conseguente ineseguitabilità della sanzione amministrativa dovrebbe poter operare solo in quelle ipotesi in cui sia ravvisabile l'esistenza di un rapporto di specialità tra le norme. Relazione, questa, che, rispetto alle fattispecie oggetto del caso in questione, è stato tendenzialmente negato dalla giurisprudenza interna. Cfr., in proposito, Cass., S.U., 28 marzo 2013, n. 37425, in *Cass. pen.*, 2014, p. 38; Cass., S.U., 28 marzo 2013 n. 37424, *ivi*, 2014, p. 38.

<sup>67</sup> Cfr. C. Cost., 15 luglio 2019, n. 222. La Corte, in proposito, pone l'accento sulla presenza di disposizioni normative concernenti i rapporti tra procedimento amministrativo e penale in materia tributaria: oltre alle fattispecie di cui agli artt. 19, 20 e 21 d.lgs. 74/2000, la Consulta richiama anche corpi normativi diretti ad assicurare una sostanziale contestualità dell'avvio dell'accertamento tributario e di quello penale, nonché forme di circolazione del materiale probatorio, raccolto dall'indagine penale, all'accertamento tributario e viceversa. Inoltre, viene richiamata la giurisprudenza relativa all'utilizzabilità del materiale istruttorio formato in ciascun procedimento, quale elemento di prova e fonte di convincimento da parte del giudice che istruisce l'altro procedimento.

<sup>68</sup> L'art. 19 d.lgs. 74/2000 prevede, al primo comma, in caso di concorso tra fattispecie penale ed amministrativa, l'applicazione della disposizione speciale, specificando, però, nel secondo comma che «Permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, che non siano persone fisiche concorrenti nel

Ciò vale a dire che, a seguito dell'introduzione dei reati tributari nel novero delle fattispecie-presupposto della responsabilità *ex* d.lgs. 231/2001, l'ente sarà inevitabilmente attinto da una doppia sanzione e sottoposto a un duplice procedimento. E, di certo, non potrà avvalersi del meccanismo salvifico di cui agli artt. 19, comma 1 e 21 d.lgs. 74/2000, che consente, come evidenziato, di assicurare l'applicazione di una sola sanzione e, dunque, nella prospettiva del *ne bis in idem* europeo, di soddisfare il parametro della proporzionalità sanzionatoria.

Un simile scenario impone un approfondimento.

Innanzitutto, occorre riflettere sulla natura delle sanzioni e correlativamente dei procedimenti coinvolti, al fine di valutare se essi abbiano, a dispetto del *nomen*, natura sostanzialmente penale, entrando, così, in conflitto con il divieto di *bis in idem*.

Se, rispetto alla sanzione amministrativa tributaria – cd. *sopratassa* – le corti europee, in più occasioni, si sono pronunciate nel senso della riconducibilità alla *matière pénale*<sup>69</sup>, con riferimento alle sanzioni imposte dal d.lgs. 231/2001 manca un'analogha affermazione (in quanto, sul punto, mai sollecitate).

Tuttavia, pur riconoscendo che la responsabilità dell'ente è formalmente indicata come "amministrativa" e che numerose pronunce ne hanno ritenuto la riconducibilità ad un *tertium genus*<sup>70</sup>, è da ritenere che, facendo applicazione degli *Engel criteria*, la sanzione possa essere qualificata come sostanzialmente punitiva, non avendo, a ben vedere, altra funzione che quella punitiva e distinguendosi, peraltro, per la marcata severità della risposta afflittiva, che può addirittura giungere all'interdizione dell'ente dallo svolgimento della propria attività.

Vi è, poi, da chiedersi se ci si trovi al cospetto di quella *medesimezza fattuale*, che costituisce, come noto, presupposto imprescindibile per affermare la sussistenza di un'eventuale violazione del divieto di *bis in idem*.

La giurisprudenza – europea e interna – adotta, al riguardo, il criterio dell'*idem factum*, concependo, dunque, il fatto rilevante in senso storico-naturalistico. In questa prospettiva, secondo l'insegnamento della nostra Corte Costituzionale, la valutazione di medesimezza fattuale andrà parametrata sulla triade "condotta, nesso di causalità, evento"<sup>71</sup>.

---

reato». In questo modo, quindi, la persona giuridica, nel cui nome il rappresentante, amministratore o dipendente ha agito, resta assoggettata in ogni caso alla sanzione amministrativa, anche quando, nei confronti della persona fisica, sia ritenuta prevalente, perché speciale, la disposizione penale.

<sup>69</sup> Cfr. Corte EDU, *Nykänen c. Finlandia*, 20 maggio 2014; *Lucki Dev. c. Svezia*, 27 novembre 2014; Corte EDU, *Kiiveri c. Finlandia*, 10 febbraio 2015; Corte EDU A. e B. c. *Norvegia*, 15 novembre 2016; Corte di Giustizia UE, *Menci*, 20 marzo 2018.

<sup>70</sup> V., in proposito, Cass., S.U., 24 aprile 2014, n. 38343, in *Cass. pen.*, 2015, p. 426 ss.

<sup>71</sup> Cfr., sul tema, Corte Cost., 21 luglio 2016, n. 200, con nota di ZIRULIA (2016). Peraltro, anche la giurisprudenza sovranazionale sposa una concezione storico naturalistica della medesimezza del fatto. Cfr., Corte Edu, Grande Camera, 10 febbraio 2009, *Zoluthukine c. Russia*. Pare opportuno chiarire che, invece, l'alternativo criterio dell'"*idem legale*" si fonda sulla identica qualificazione giuridica della fattispecie contestata: come si vede, il criterio riduce in modo significativo l'orbita applicativa del divieto di *bis in idem*.

Se rispetto all'“illecito fiscale” della persona fisica non sono sorti dubbi circa la ricorrenza dell'*idem factum*, la stessa valutazione in ordine all'illecito della persona giuridica può rivelarsi più complessa.

Mentre l'illecito amministrativo, ai sensi del d.lgs. 471/1997, è interamente legato ad un obiettivo riscossivo (alla stregua di un mero disvalore di evento), l'illecito dell'ente, ai sensi del d.lgs. 231/2001, rivela una struttura composita. La *societas* viene, infatti, rimproverata per non essersi efficacemente attivata al fine di ridurre il rischio di commissione del reato e, quindi, l'illecito risulterebbe munito di un disvalore di condotta aggiuntivo rispetto a quello di evento.

Anche in quest'ottica, in cui una problematizzazione in termini di *ne bis in idem* sarebbe esclusa dalla diversità dei fatti, residuerebbe comunque un problema di proporzionalità “pura”, atteso che l'ente verrebbe inciso due volte, sia pure in relazione ad un ‘frammento’ del fatto.

Del resto, il principio di proporzionalità della sanzione ha assunto, di recente, una nuova centralità nel nostro ordinamento, come testimoniano le sempre più frequenti pronunce della Corte Costituzionale in materia. Particolarmente significativa, ai nostri fini, la recente pronuncia con cui la Consulta ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della previsione dell'art. 187-*sexies* d.lgs. 58/1998 (sia nel testo originario che nella versione introdotta dall'art. 4, comma 14, del d.lgs. 107/2018), nella parte in cui prevede la confisca obbligatoria, diretta o per equivalente, del prodotto dell'illecito e non del solo profitto. La Corte ricorda come la discrezionalità del legislatore, nell'individuazione delle sanzioni conseguenti a ciascun illecito, debba necessariamente trovare un limite nel rispetto del principio di proporzionalità, per cui una sanzione fortemente sperequata per eccesso rispetto alla gravità oggettiva dei fatti contemplati dalla fattispecie deve ritenersi illegittima<sup>72</sup>.

In breve. Quandanche si ritenesse che il doppio binario sanzionatorio in capo all'ente non violi il divieto di *bis in idem*, in ragione della diversità del fatto, nondimeno permarrrebbe una significativa tensione con il principio di proporzionalità della sanzione, che potrebbe, dunque, innescare la proposizione di una questione di legittimità costituzionale.

Se, per contro, alla luce della circostanza che il presupposto sostanziale per l'irrogazione delle sanzioni è fondato sulla medesima condotta naturalistica, si ritenesse sussistente la medesimezza del fatto, allora, si riproporrebbe, in relazione all'ente, la problematica del *ne bis in idem*, già emerso rispetto alla persona fisica, con l'aggravante, se confrontata con quella che ha interessato e interessa la persona fisica, che, stante l'inapplicabilità di un meccanismo assimilabile a quello previsto dagli artt. 19 e 21 d.lgs. 74/2000, l'ente, non solo sarebbe sottoposto a due procedimenti, ma pure concretamente assoggettato a due sanzioni punitive.

Spetterebbe al legislatore dirimere il contrasto, con l'introduzione di un meccanismo che consenta di coordinare i due procedimenti e le due risposte sanzionatorie: ad esempio, inserendo, anche nel sistema penal-tributario, una

---

<sup>72</sup> Cfr. C. Cost., 10 maggio 2019, n. 112.



disposizione che ricalchi il modello normativo di cui all'art. 187-*terdecies* T.U.I.F.<sup>73</sup>, regolamenti i rapporti tra i due procedimenti, in guisa da assicurare la proporzionalità e ragionevolezza del sistema.

In alternativa, si potrebbe estendere anche agli enti il meccanismo previsto agli artt. 19 e 21 d.lgs. 74/2000, nella consapevolezza, però, da un lato, della difficoltà di adattarlo ad un sistema completamente distinto rispetto a quello della persona fisica in cui ha trovato origine e, dall'altro lato, della necessità di armonizzarlo con la previsione del secondo comma dell'art. 19, nella parte in cui prevede che, in ogni caso, all'ente si applichi la sanzione amministrativa tributaria.

Laddove, invece, il legislatore non intervenisse, alla suddetta tensione potrebbe farsi rimedio in via interpretativa, applicando anche nei confronti dell'ente i principi dettati dalla giurisprudenza europea. Postulando l'astratta legittimità del doppio binario sanzionatorio, sarebbe, allora, il giudice, nel caso concreto, a dover verificare che esso sia prevedibile, che la limitazione al principio di proporzionalità sia ragionevole, che la sottoposizione ad un duplice procedimento non comporti un onere supplementare eccessivo a carico dell'imputato e che, infine, la sanzione irrogata sia complessivamente proporzionata, provvedendo, in caso contrario, a renderla tale<sup>74</sup>.

## 5. Conclusioni.

All'esito di questa disamina, l'impressione iniziale di un'asimmetria della riforma risulta rafforzata. Come è stato acutamente rilevato, nell'ambito di un più ampio vaglio delle riforme intervenute in questi anni, la novella sui reati tributari, pure "settoriale", si iscrive, a pieno titolo, nell'ambito di innovazioni "scardinanti", che incidono, cioè, non solo sulle strutture portanti di un settore di disciplina, ma che

---

<sup>73</sup> L'art. 187-*terdecies* del Testo Unico in materia di intermediazione finanziaria (d.lgs. 58/1998) dispone: «1. Quando per lo stesso fatto è stata applicata, a carico del reo, dell'autore della violazione o dell'ente una sanzione amministrativa pecuniaria ai sensi dell'articolo 187-*septies* ovvero una sanzione penale o una sanzione amministrativa dipendente da reato:

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

La novella, introdotta dalla l. 107 del 2018, è, peraltro, stata oggetto di accese critiche dalla dottrina, che ha evidenziato come essa continui a riferirsi solo l'ipotesi di cumulo tra sanzioni pecuniarie, lasciando inalterata la disciplina di quelle interdittive, che, spesso, finiscono per incidere in maniera ben più significativa sulla vita dell'ente. V., in proposito, MUCCIARELLI (2018).

<sup>74</sup> A tal proposito, si evidenzia che la Suprema Corte ha legittimato, sulla base dell'art. 50 CDFUE, l'intervento manipolatorio del giudice sull'entità della sanzione da applicare, anche in quelle ipotesi in cui ciò ha addirittura comportato la disapplicazione della sanzione penale. Cfr., sul punto, Cass., 21 settembre 2018, n. 49869 e, nella giurisprudenza di merito, Trib. Milano, 1 gennaio 2019.

rivelano pure una preoccupante contraddittorietà con i principi che governano il sistema penale<sup>75</sup>.

In definitiva, pare di trovarsi al cospetto di un compositore un po' distratto che, nel comporre la sinfonia per la propria orchestra, abbia consegnato al primo flauto ed al primo violino due partiture che, però, stridono, quando suonate insieme.

---

<sup>75</sup> Così, BARTOLI (2020), p. 221.

## Bibliografia.

BARTOLI, Roberto (2018a): “Offensività e ragionevolezza nel sindacato di costituzionalità sulle scelte di criminalizzazione”, *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, 3, pp. 1540-1576.

BARTOLI, Roberto (2018b): “Dalle “rime obbligate” alla discrezionalità: consacrata la svolta”, *Giurisprudenza Costituzionale*, pp. 2556 ss.

BARTOLI, Roberto (2019): “[La Corte costituzionale al bivio tra “rime obbligate” e discrezionalità? Prospettabile una terza via](#)”, *Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale*, 2, pp. 139-153.

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

CONSULICH, Federico (2020): “Il diritto di Cesare. Lo stato del diritto penale tributario al volgere del decennio”, in corso di pubblicazione nella *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, 2, p. 1 ss. del testo cortesemente fornito in visione dall’Autore.

DODARO, Giandomenico (2012): Uguaglianza e diritto penale. Uno studio sulla giurisprudenza costituzionale (Milano, Giuffrè).

DOLCINI, Emilio (2016): “Pene edittali, principio di proporzione, funzione rieducativa della pena: la Corte costituzionale ridetermina la pena per l’alterazione di stato”, *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, 4, pp. 1956-1974.

FINOCCHIARO, Stefano (2018): “[La Corte costituzionale sulla ragionevolezza della confisca allargata. Verso una rivalutazione del concetto di sproporzione?](#)”, in *Diritto penale contemporaneo*, 2, pp. 131-144.

FLORA, Giovanni (2019): “Prime riflessioni sulle problematiche penalistiche nel recepimento della “direttiva PIF” nel settore dei reati tributari e della responsabilità “penale” degli enti”, *disCrimen*, 11, pp. 1-11.

FRANKE, Einhard (1985): “Kriminologische und Strafrechtsdogmatische Aspekte der Kollegialdelinquenz”, *Festschrift für Günther Blau*, Berlin-New York, pp. 227 ss.

FURIA, Federico (2020): “[La Cassazione ribadisce che l’art. 131-bis non esclude la responsabilità da reato degli enti](#)”, *Sistema Penale*, 2.

GALLUCCIO, Alessandra (2018): [“La Grande Sezione della Corte di Giustizia si pronuncia sulle attese questioni pregiudiziali in materia di bis in idem”](#), *Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale*, 3, pp. 286-294.

HEINE, Günther (2002): “Modelle originärer (straf-)rechtlicher Verantwortlichkeit von Unternehmen, in Hettinger, Michael (editor): *Reform des Sanktionenrechts, III, Verbandsstrafe*, Baden-Baden, p. 123.

INGRASSIA, Alex (2017): “Circostanze e cause di non punibilità. La *voluntary disclosure*”, in *I reati tributari* (a cura di Bricchetti, Renato – Veneziani, Paolo), *Trattato teorico-pratico di diritto penale*, diretto da Palazzo, Francesco – Paliero, Carlo Enrico (Torino, Giappichelli), pp. 527-559).

LEO, Guglielmo (2017): [“Politiche sanzionatorie e sindacato di proporzionalità”](#), *Diritto penale contemporaneo*, pp. 1-14.

MANES, Vittorio (2016): “Proporzione senza geometrie”, *Giurisprudenza Costituzionale*, pp. 2105-2115.

MANGIA, Matteo (2019): “D.lgs. 231/2001 e falsa fatturazione. L’introduzione di procedure nel modello, confronto con le fattispecie corruttive”, *aadv231*.

MANTOVANI, Ferrando (2015): *Diritto penale. Parte generale* (Padova, Cedam).

MAUGERI, Anna Maria (2018): “La riforma della confisca (d.lgs. 202/2016). Lo statuto della confisca allargata ex art. 240-bis c.p.: spada di Damocle sine die sottratta alla prescrizione (dalla l. 161/2017 al d.lgs. n. 21/2018)”, *Archivio penale*, 1, pp. 235-294.

MAZZACUVA, Francesco (2017): *Le pene nascoste* (Torino, Giappichelli).

MERLO, Andrea (2016): “Considerazioni sul principio di proporzionalità nella giurisprudenza costituzionale in materia penale”, *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, 3, pp. 1427-1462.

MONGILLO, Vincenzo (2018): *La responsabilità penale tra individuo ed ente collettivo* (Torino, Giappichelli).

MUCCIARELLI, Francesco (2018): [“Gli abusi di mercato riformati e le persistenti criticità di una tormentata disciplina. Osservazioni a prima lettura sul decreto legislativo 10 agosto 2018, n. 107”](#), *Diritto penale contemporaneo*, pp. 1-22.

NAPOLEONI, Valerio (2010): sub. Art. 2628, in *Commentario romano al nuovo diritto delle società*, diretto da D’Alessandro, Floriano, volume III, *I reati e gli illeciti amministrativi societari*, coordinato da Napoleoni, Valerio (Padova, Piccin).

PALAZZO, Francesco (1998): "Offensività e ragionevolezza nel sindacato di costituzionalità sul contenuto delle leggi penali", *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, 2, pp. 350-385.

PALIERO, Carlo Enrico (1985): "Materia penale" e illecito amministrativo secondo la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo: una questione classica a una svolta radicale, *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, 4, pp. 894-929.

PALIERO, Carlo Enrico (2003): "La responsabilità penale della persona giuridica nell'ordinamento italiano: profili sistematici", in Aa. Vv., *Societas puniri potest. La responsabilità da reato degli enti collettivi*, Atti del convegno di Firenze 15-16 marzo 2002, a cura di Palazzo, Francesco, Padova, pp. 17 ss.

PALIERO, Carlo Enrico (2008): "La società punita. Del come, del perché, e del per cosa", *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, 4, pp. 1516-1546.

PALIERO, Carlo Enrico – MUCCIARELLI, Francesco (2015): "[Le sezioni unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche](#)", *Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale*, 4.

PIERGALLINI, Carlo (2019): "Premialità e non punibilità nel sistema della responsabilità degli enti", *Diritto penale e processo*, 4, pp. 530-549.

PULITANÒ, Domenico (2017): "[La misura delle pene, fra discrezionalità politica e vincoli costituzionali](#)", *Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale*, 2, pp. 48-61.

RECCHIA, Nicola (2018): "Note minime sulle tre recenti sentenze della Corte di Giustizia dell'Unione Europea in tema di *ne bis in idem*", *Eurojus*.

ROMANO, Mario (1990): "Cause di giustificazione, cause scusanti, cause di non punibilità", *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, 1, pp. 55-72.

RUGGIERO, Gianluca (2018): *La proporzionalità nel diritto penale* (Napoli, Editoriale Scientifica).

SCOLETTA, Marco (2017): "[Ne bis in idem e doppio binario in materia tributaria: legittimo sanzionare la società e punire il legale rappresentante per lo stesso fatto](#)", in *Diritto penale contemporaneo*, 4, pp. 333-336.

TRINCHERA, Tommaso (2014): "[La sentenza delle sezioni unite sulla rilevanza dei redditi non dichiarati al fisco ai fini della confisca di prevenzione](#)", *Diritto penale contemporaneo*.

TRIPODI, Andrea Francesco (2014): [“Uno più uno \(a Strasburgo\) fa due. L’Italia condannata per violazione del \*ne bis in idem\* in tema di manipolazione del mercato”](#), *Diritto penale contemporaneo*.

TRIPODI, Andrea Francesco (2017): “Cumuli punitivi, *ne bis in idem* e proporzionalità”, *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, 3, pp. 1047-1086.

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* (Torino, UTET), pp. 57 ss.

VALLINI, Antonio (2018): “Tracce di *ne bis in idem* sostanziale lungo i percorsi delineati dalle Corti”, *Diritto penale e processo*, 4, pp. 525 ss.

VASSALLI, Giuliano (1942): *La potestà punitiva* (Torino, Utet).

VIGANÒ, Francesco (2016): [“La Grande Camera della Corte di Strasburgo su \*ne bis in idem\* e doppio binario sanzionatorio”](#), *Diritto penale contemporaneo*.

VIGANÒ, Francesco (2017): [“Un’importante pronuncia della Consulta sulla proporzionalità della pena”](#), *Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale*, 2, pp. 61 ss.

ZIRULIA, Stefano (2016): [“\*Ne bis in idem\*: la Consulta dichiara l’illegittimità dell’art. 649 c.p.p. nell’interpretazione datane dal diritto vivente italiano \(ma il processo eternit \*bis prosegue\*\)](#), *Diritto penale contemporaneo*.