

ATTUALITÀ

CARLO LONGARI

Non punibilità e pagamento del debito tributario: l'infelice prospettiva dell'ente

L'articolo esamina l'impatto (mancato) della riforma fiscale sugli effetti della causa di non punibilità per estinzione del debito tributario sulla responsabilità da reato degli enti, evidenziando le incongruenze sistematiche risultanti dalla mancata estensione di tali benefici ai soggetti collettivi. La normativa riformata continua infatti a consentire alla persona fisica di beneficiare della non punibilità attraverso il pagamento integrale del debito tributario entro termini specifici, ma esclude tale possibilità per le persone giuridiche, generando un'ingiustizia sostanziale. È noto infatti che l'art. 8 d.lgs. 231/2001 viene interpretato in modo tale da impedire l'applicazione della causa di non punibilità agli enti, anche in presenza di condotte riparatorie equivalenti a quelle richieste per le persone fisiche. Il lavoro propone dunque una riflessione critica sulle conseguenze di questa scelta normativa, sottolineando come essa possa determinare un conflitto di interessi tra ente e autore del reato, oltre a creare disuguaglianze di trattamento sanzionatorio. Si conclude con l'auspicio di un intervento legislativo o di una pronuncia della Corte costituzionale che estenda la non punibilità anche agli enti, garantendo così coerenza e giustizia nel sistema penal-tributario.

Non-punishability and payment of tax debt: the unfortunate perspective of corporations.

The article analyses the (failed) impact of the tax reform on the effects of the cause of non-punishability by extinguishing tax debt on the criminal liability of corporations, highlighting the systematic inconsistencies resulting from the failure to extend such benefits to collective entities. In fact, the reformed provisions continue to allow natural persons to benefit from non-punishability by paying their tax debt in full within specific time limits, but exclude this possibility for legal persons, generating a substantial injustice. In fact, it is well known that Article 8 of Legislative Decree No. 231/2001 is interpreted in such a way as to prevent the application of the cause of non-punishability to entities, even in the presence of reparatory conduct equivalent to that required for natural persons. The work therefore proposes a critical reflection on the consequences of this regulatory choice, emphasising how it may lead to a conflict of interest between the entity and the perpetrator of the offence, as well as creating inequalities in the treatment of sanctions. It concludes with the call for legislative intervention or a ruling by the Constitutional Court that would extend non-punishability to entities as well, thus ensuring consistency and justice in the criminal-tax system.

SOMMARIO: 1. La causa di non punibilità dell'estinzione del debito tributario dopo la riforma fiscale. – 2. La mancata estensione agli enti e l'ostacolo posto dall'art. 8 d.lgs. 231/2001. – 3. Le incongruenze di sistema. – 3.1. Le ricadute sui possibili cumuli sanzionatori a carico degli enti collettivi. – 4. Osservazioni conclusive.

1. *La causa di non punibilità dell'estinzione del debito tributario dopo la riforma fiscale.* Il d.lgs. 14 giugno 2024, n. 87, dando attuazione alla cd. delega

fiscale, ha nuovamente innovato il panorama delle cause di non punibilità all'interno del micro-sistema penale tributario¹. Si tratta di una scelta legislativa che non stupisce particolarmente: tale branca del diritto sanzionatorio è infatti stata efficacemente paragonata a una vera e propria “tela di Penelope”², in cui i non pochi interventi di riforma succedutisi nell'ultimo ventennio, ispirandosi a diverse filosofie di fondo, hanno di volta in volta spinto in direzione diverse, tra chi intendeva riportare in auge le “manette agli evasori”³ e chi invece mirava a un diritto penale tributario a vocazione riscossiva⁴.

Proprio a quest'ultima direttrice si ispira la riforma citata. L'esigenza “di cassa” che permea il nuovo assetto del sistema è infatti ravvisabile in numerose modifiche apportate dal d.lgs. 87/2024: dalle nuove condizioni obiettive di punibilità introdotte per i delitti di omesso versamento al meccanismo di sospensione del procedimento penale in caso di rateazione del debito tributario per far valere la circostanza attenuante di cui all'art. 13-*bis* d.lgs. 74/2000.

Infatti, almeno a partire dal d.lgs. 2015, n. 158, al pagamento integrale dell'imposta evasa – comprensiva di interessi e sanzioni amministrative – sono state attribuite diverse ripercussioni sul procedimento penale a seconda del delitto interessato e del termine entro il quale detto pagamento interviene, nell'ottica innegabilmente funzionalistica di “spingere” il contribuente a versare quanto dovuto⁵.

A seguito della riforma, il sistema può essere così sommariamente ricostruito.

¹ A commento della delega, v. per i profili penalistici VENEZIANI, *La legge delega per la riforma fiscale: una prima lettura dei profili penalistici*, in *Sist. pen.*, 2023, 9, 23 ss.; FLORA, *Profili penali della legge delega per la riforma fiscale*, in *Dir. pen. proc.*, 2023, 11, 1413 ss.

² Il riferimento è a FLORA, *La “tela di Penelope” della legislazione penale tributaria*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2017, 3-4, 476 ss. ma si tratta di un punto acquisito da tempo in dottrina: cfr. anche DELL'OSSO, *Corsi e ricorsi nel diritto penale tributario: spunti (critici) sul cd. decreto fiscale*, in *Dir. pen. proc.*, 2020, 3, 318 ss.

³ Si tratta di uno slogan entrato nel linguaggio comune con la L. 7 agosto 1982, n. 516, ma che non ha certo perso attualità: v. ad esempio d.l. 124/2019 con commento di INGRASSIA, *Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata): iniezioni di irrazionalità nel sistema penale tributario*, in *Dir. pen. proc.*, 2020, 3, 307 ss. Sulla storia della legislazione penale tributaria in questa prospettiva, v. anche LANZI-ALDOVRANDI, *Diritto penale tributario*, Padova, 2020, 1 ss.

⁴ V. sul punto le osservazioni di CONSULICH, *Il diritto di Cesare. Lo stato del diritto penale tributario al volgere del decennio*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2020, 3, 1386 ss. Con riferimento alla riforma, v. anche i rilievi di DI VIZIO, *L'irrefrenabile funzionalizzazione riscossiva del moderno diritto penale tributario*, in *www.sistemapenale.it*, 19 aprile 2024, 1 ss.

⁵ V. per tutti i rilievi di critici di MELIS, *La nuova disciplina degli effetti penali dell'estinzione del debito tributario*, in *Rass. tribut.*, 2016, 3, 589 ss.

Per i delitti di omesso versamento, l'estinzione del debito tributario intervenuta prima dell'apertura del dibattimento di primo grado ha l'effetto di causa di non punibilità in senso stretto, permettendo così al contribuente di "monetizzare" per intero il rischio-reato⁶. Peraltro, merita di essere sottolineato che, purché venga rispettato il termine suindicato, può essere utilizzato sostanzialmente ogni istituto conciliativo previsto dalla normativa tributaria, dall'accertamento con adesione al ravvedimento operoso⁷. Proprio per evitare che si possa "monetizzare" il rischio della condotta di evasione anche per i delitti più gravi, il pagamento delle somme dovute vale come causa di non punibilità per i delitti di dichiarazione infedele e omesso versamento – e, dal 2019, anche per i delitti di dichiarazione fraudolenta – solamente quando è intervenuto in modo spontaneo: *id est*, prima che l'autore della violazione abbia avuto conoscenza formale dell'inizio di attività investigativa o di accertamento nei suoi confronti⁸.

Al di fuori di queste ipotesi, saldare i propri debiti con il fisco può avere due ulteriori effetti. In primo luogo, a seguito della riforma, può valere quale indice speciale per l'operatività della causa di non punibilità di cui all'art. 131-*bis*⁹. Il nuovo co. 3-*ter* lett. b) e c) impone infatti al giudice, nel valutare la sussistenza della citata causa di non punibilità, di tenere in considerazione prevalentemente – tra le altre cose – proprio l'avvenuto pagamento del debito tributario o, qualora non sia stato ancora integralmente estinto, il suo ammontare residuo in caso sia in fase di rateizzazione.

Inoltre, ai sensi dell'art. 13-*bis* d.lgs. 74/2000, laddove non possano operare le cause di esclusione della punibilità citate – perché, ad esempio, si tratta di un delitto di dichiarazione fraudolenta e il pagamento è avvenuto dopo la formale conoscenza del processo penale – il versamento integrale degli importi dovuti intervenuto prima della chiusura del dibattimento di primo grado ha natura di circostanza attenuante a effetto speciale e impedisce di applicare

⁶ Così anche LANZI-ALDOVRANDI, *Diritto penale tributario*, cit., 121.

⁷ Cfr. SOANA, *I reati tributari*, Milano, 2023, 570 s.

⁸ In questi termini anche SOANA, *I reati tributari*, cit., 563 s.

⁹ Sull'applicazione della norma *de qua* ai reati con soglie di punibilità, v. AMARELLI, voce *Particolare tenuità del fatto*, in *Enc. Dir., Annali X*, Torino, 2017, 570 ss.; GULLO, *La particolare tenuità del fatto ex art. 131-bis c.p.: una figura sotto assedio*, in *Arch. pen.*, 2021, 1, 9 s. Da ultimo, v. anche il lavoro di monografico di PENCO, *Soglie di punibilità ed esigenze di sistema*, Torino, 2023, 430 ss.

le pene accessorie previste dall'art. 12 del decreto citato. Il d.lgs. 87/2024 ha poi introdotto, come si è accennato, uno speciale meccanismo di coordinamento nel caso in cui il debito sia in fase di rateizzazione: ai fini dell'applicazione della circostanza *de qua*, il procedimento penale può infatti essere sospeso per un periodo che, comprensivo di proroghe, può arrivare fino a un anno e sei mesi¹⁰. Nondimeno, merita di essere evidenziato come un simile coordinamento non sia stato realizzato per la causa di non punibilità di cui all'art. 13, per la quale è possibile sospendere il procedimento solamente per tre mesi, prorogabili per ulteriori tre. Si tratta di una irragionevolezza del sistema cui è difficile dare spiegazione: se per l'operatività della circostanza attenuante si hanno a disposizione diciotto mesi, *a fortiori* lo stesso termine dovrebbe valere per la causa di non punibilità.

Non si tratta, tuttavia, della maggiore incongruenza di sistema rinvenibile nel sistema penal-tributario. Proprio dalla prospettiva delle cause di non punibilità, la vocazione riscossiva che caratterizza il diritto delle persone fisiche non trova riscontro all'interno del modello di responsabilità delineato dal d.lgs. 231/2001, che pure prevede ormai anche i principali reati tributari¹¹. In altri termini, se per la persona fisica è da subito chiaro il sistema delle possibili conseguenze del versamento delle somme dovute, manca una norma che estenda tali effetti, *mutatis mutandis*, anche alle persone giuridiche, così da essere costretti a ricostruire in via interpretativa i possibili effetti del pagamento dell'imposta evasa effettuato dall'ente attinto dal procedimento *de societate* per un reato tributario presupposto.

2. *La mancata estensione agli enti e l'ostacolo posto dall'art. 8 d.lgs. 231/2001.* Innanzitutto, è stato evidenziato come l'adempimento del debito tributario potrebbe rilevare ai fini della determinazione del numero delle quote da parte del giudice penale¹²: come noto, ex art. 11 del d.lgs. 231/2001,

¹⁰ Cfr. art. 19, co. 1 lett. b) della legge di delega che permetteva proprio di modificare la legislazione vigente per evitare che un meccanismo di sospensione troppo breve vanificasse la funzionalità riscossiva dell'istituto.

¹¹ Sul punto, v. per tutti VENEZIANI, *Problemi attuali in tema di responsabilità dell'ente da diritto tributario*, in *Cass. pen.*, 2020, 9, 3086 ss.; BELLACOSA, *I reati tributari e i reati di contrabbando*, in *Responsabilità da reato degli enti*, a cura di Lattanzi-Severino, Torino, 2020, vol. I, 611 ss.

¹² In questo senso ARENA-CAMPANINI, *Come fare... modello 231 e reati tributari*, Milano, 2020, 13 ss.

il giudice determina tale primo fattore della sanzione pecuniaria tenendo conto, oltre che della gravità del fatto e del grado di responsabilità dell'ente, anche dell'attività svolta per eliminare o attenuare le conseguenze del fatto e prevenire la commissione di ulteriori illeciti¹³. Vale inoltre come particolare causa di riduzione di tale sanzione ex art. 12: se il pagamento avviene prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, l'importo è infatti ridotto da un terzo alla metà.

Nondimeno, al fine di evitare anche le ben più afflittive sanzioni interdittive, l'ente deve comunque dotarsi di un modello organizzativo idoneo a prevenire reati della specie di quello verificatosi; e comunque ciò non comporterebbe "l'impunità" per l'ente che rimarrebbe destinatario di una sanzione pecuniaria, ancorché ridotta¹⁴. Invero, stando agli insegnamenti maturati nel formante giurisprudenziale, non sembra che il pagamento effettuato dall'ente possa valere come particolare causa di non punibilità per la responsabilità amministrativa da reato.

Tale conclusione prende le mosse dagli approdi maturati in punto di particolare tenuità del fatto: è noto infatti che le decisioni di legittimità sulla questione si siano assestate nel senso di non ritenere estensibile alle persone giuridiche la non punibilità operativa per l'autore del reato presupposto¹⁵. Il principale argomento a sostegno di questa tesi riposa sulla portata sistematica dell'art. 8 d.lgs. 231/2001¹⁶. La norma, come noto, cristallizza il cd. principio

¹³ In generale sulla commisurazione della sanzione pecuniaria per gli enti collettivi, v. MONGILLO-BELLACOSA, *Il sistema sanzionatorio*, in *Responsabilità da reato degli enti*, a cura di Lattanzi-Severino, cit., 298 ss.; TORRE, *La "capacità" di pena della persona giuridica*, Pisa, 2023, 94 ss.

¹⁴ Cfr. anche artt. 17 e 49 d.lgs. 231/2001 in merito alla possibile funzione di "sterilizzazione" delle sanzioni interdittive.

¹⁵ *Amplius* sul punto, LONGARI, *"Esiguità dell'offesa" vs. "colpa d'organizzazione" nella responsabilità da reato degli enti. Tra interpretazione analogica e sistematica*, Padova, 2022.

¹⁶ V. sul punto PELISSERO-SCAROINA-NAPOLEONI, *Principi generali*, in *Responsabilità da reato degli enti*, a cura di Lattanzi-Severino, cit., 154 ss.; BELLACOSA, sub. Art. 8, in *Il 231 nella dottrina e nella giurisprudenza a vent'anni dalla sua promulgazione*, a cura di Levis-Pierini, Bologna, 2021, 292 ss.; CONSULICH, *Il principio di autonomia della responsabilità dell'ente. Prospettive di riforma dell'art. 8*, in *Resp. amm. soc.*, 2018, 197 ss.; ORSINA, *L'autonomia della responsabilità degli enti tra pragmatismo e garanzie*, in *Dir. pen. proc.*, 2017, 935 ss.; BARTOLUCCI, *L'art. 8 d.lgs. 231/2001 nel triangolo di Penrose*, in *Dir. pen. cont.*, 1 ss. Il tema interseca, più in generale, il difficile equilibrio da raggiungere tra premialità e non punibilità per la responsabilità da reato: v. anche SCAROINA, *Prospettive di razionalizzazione dell'oblazione nel sistema della responsabilità da reato degli enti tra premialità e non punibilità*, in *Sist. pen.*, 2020, 1 ss.; C. PIERGALLINI, *Premialità e non punibilità nel sistema della responsabilità degli enti*,

di autonomia della responsabilità dell'ente¹⁷, disponendo che il soggetto collettivo rimanga punibile anche in caso di non imputabilità dell'autore del reato presupposto o di sussistenza di una causa di estinzione del reato diversa dall'amnistia. Come si vede, nulla dice sulla presenza di cause di non punibilità in senso stretto, quali l'art. 131-*bis* c.p. o l'art. 13 d.lgs. 74/2000, che condividono tale natura essendo improntate all'inopportunità della punizione per mere scelte di politica criminale¹⁸.

Ora, al di fuori di un possibile seguito della teoria cd. quadripartita¹⁹ – per cui, essendo la punibilità elemento costitutivo dell'illecito, mancando essa difetta altresì il reato presupposto della responsabilità dell'ente²⁰ –, vi sono infatti due strade astrattamente ipotizzabili: da un lato, una lettura formalistica dell'art. 8 imporrebbe di escludere la responsabilità dell'ente, poiché la disposizione richiamata non comprende le cause di non punibilità tra le ipotesi espressamente richiamate, di talché la tesi contraria confliggerebbe con il divieto di analogia *in malam partem* in materia penale²¹; dall'altro lato, l'intenzione del legislatore sembrerebbe quella di ricomprendere nello spettro applicativo del principio di autonomia anche le cause di non punibilità, come suggerisce la Relazione illustrativa al d.lgs. 8 giugno 2001 n. 231: «le cause di estinzione della pena (emblematici i casi di grazia e indulto), al pari delle eventuali cause di non punibilità, e, in generale, delle vicende che incriscono a quest'ultima, non reagiscono in alcun modo sulla configurazione della responsabilità in ca-

in *Dir. pen. proc.*, 2019, 4, 530 ss.

¹⁷ Per un'analisi completa del principio di autonomia, v. per tutti il lavoro di MONGILLO, *La responsabilità penale tra individuo ed ente collettivo*, Torino, 2018.

¹⁸ V. per tutti VASSALLI, voce *Cause di non punibilità*, in *Enc. Dir.*, Torino, 1960, Vol. VI, 609 ss. e, più di recente, VENEZIANI, *La punibilità*, in *La punibilità. Le conseguenze giuridiche del reato* a cura di Cristillo-Veneziani, Milano, 2014, 291 ss.

¹⁹ Su cui per tutti MARINUCCI-DOLCINI-GATTA, *Manuale di diritto penale. Parte generale*, Milano, 2021, 229 ss.

²⁰ Possibilità evidenziata da PELISSERO-SCAROINA-NAPOLEONI, *Principi generali*, cit., 154 ss.

²¹ Si dà qui per scontato che la responsabilità da reato degli enti si iscriva quantomeno nell'ambito della materia penale convenzionalmente intesa, tesi che sembra condivisa in modo pressoché unanime da tutti gli interpreti: v. *ex multis*, DI GIOVINE, *Lineamenti sostanziali del nuovo illecito punitivo*, in *Reati e responsabilità degli enti*, a cura di Lattanzi, Milano, 2010, 16 ss.; MANES, *Introduzione. La lunga marcia della Convenzione europea ed i «nuovi» vincoli per l'ordinamento (e per il giudice) penale interno*, in *La Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo nell'ordinamento penale italiano*, a cura di Manes-Zagrebelksi, Milano, 2011, 38 ss.; FR. MAZZACUVA, *Le pene nascoste*, Torino, 2017, 116; CONSULICH, *L'ente alla Corte. Il d.lgs. 231/2001 al banco di prova delle carte dei diritti*, in *Resp. amm. soc. enti*, 2019, 4, 24; LANZI-ALDOVRANDI, *Diritto penale tributario*, cit., 305.

po all'ente, non escludendo la sussistenza di un reato»²².

Per tale secondo indirizzo interpretativo, sarebbe dunque irragionevole distinguere tra le cause di estinzione del reato (espressamente richiamate dall'art. 8) e quelle ipotesi in cui viene accertata nel corso del processo la sussistenza di tutti gli elementi costitutivi del reato ma, nonostante ciò, viene ritenuto non punibile. In altri termini, non sarebbe possibile, da un lato, affermare la responsabilità dell'ente in presenza di un reato estinto (salvo l'ipotesi dell'amnistia) e, viceversa, escludere tale possibilità qualora il reato (perfettamente integrato) non sia meritevole di pena.

Come si è accennato, in più occasioni la Corte di cassazione ha dimostrato di scegliere tale ultima soluzione, almeno con riferimento alle ipotesi di particolare tenuità del fatto²³. La questione sembra però porsi in termini leggermente diversi allorché la prospettiva si sposti sulla particolare clausola sopra analizzata in vigore nel sistema penal-tributario. Invero, per l'art. 131-*bis* c.p. è ben possibile che, a fronte di un fatto di minima offensività per la persona fisica, ci si trovi di fronte una grave lacuna organizzativa dell'ente, che potrebbe giustificare l'applicazione della sanzione para-penale per il solo soggetto collettivo, almeno se si prende a riferimento la "colpa d'organizzazione" come cuore della responsabilità 231²⁴. Al contrario, l'adempimento dell'obbligazione è un fatto di per sé neutro, che prescinde dal livello di colpevolezza della persona fisica o del grado di virtuosa organizzazione dell'ente e che sarebbe altresì fa-

²² V. sul punto Relazione illustrativa al d.lgs. 8 giugno 2001 n. 231.

²³ Cfr. Cass., Sez. III, 17 novembre 2017, n. 9072, con nota di PIRGU, *Per la Cassazione la particolare tenuità del fatto di reato (presupposto) non esclude la responsabilità dell'ente ex D.lgs. 231/2001*, in *Dir. pen. cont.*, 2018, 4, 185 ss.; CIRILLO, *L'estensione della particolare tenuità del fatto agli enti al vaglio della Cassazione*, cit., 157 ss.; Cass., Sez. III, 15 marzo 2019, n. 11518 con nota di MOSSA VERRE, *Le cause di esclusione della punibilità nel sistema della responsabilità degli enti: il caso della particolare tenuità del fatto*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2020, 1, 280 ss.; Cass., Sez. III, 15 gennaio 2020, n. 1420 con nota di D'ALTILIA, *L'inapplicabilità all'ente della particolare tenuità del fatto riconosciuta in capo all'autore (persona fisica) del reato*, in *Arch. pen.*, 2020, 1 ss.; FURIA, *La Cassazione ribadisce che l'art. 131-bis c.p. non esclude la responsabilità da reato degli enti*, in *Sist. pen.*, 2020, 1 ss.; GENTILE, *L'inapplicabilità della causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto alla responsabilità amministrativa degli enti*, in *Cass. pen.*, 2020, 3360 ss.; SANTORIELLO, *Niente particolare tenuità nel processo contro gli enti collettivi*, in *www.ilpenalista.it*, 2020.

²⁴ MONGILLO, *La responsabilità penale dell'ente tra individuo ed ente collettivo*, cit., 429; PALIERO, *La colpa di organizzazione tra responsabilità collettiva e responsabilità individuale*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2018, 192 ss. In giurisprudenza, v. da ultimo Cass., Sez. VI, 11 novembre 2021, n. 23401 con nota di C. PIERGALLINI, *Una sentenza modello della Cassazione pone fine all'estenuante vicenda "Impregio"*, in *Sist. pen.*, 2022, 1 ss.

cile inquadrare nell'ambito del cd. *carrot and stick approach*, pure legato a doppio filo con l'intero sistema di responsabilità da reato degli enti²⁵.

Di conseguenza, la valorizzazione del principio di autonomia per sostenere la punibilità dell'ente anche a fronte del pagamento del debito tributario genera una grave criticità sistematica che sembra davvero difficile giustificare²⁶: anche facendo salvi gli approdi giurisprudenziali in materia di particolare tenuità del fatto, sarebbe dunque preferibile mutare indirizzo interpretativo con riferimento alla causa di non punibilità *de qua*.

3. *Le incongruenze di sistema*. Le ragioni a sostegno di tale tesi sono molteplici. Innanzitutto, come pure si è accennato, sembra convincente l'argomento fondato sul dettato letterale dell'art. 8 d.lgs. 231/2001²⁷. Si tratta infatti di una norma che estende l'ambito della punibilità del soggetto collettivo alle ipotesi ivi richiamate: non può dunque essere suscettibile di un'interpretazione che allarghi inopportuna le maglie della punibilità oltre i casi espressamente previsti, a prescindere dai rilievi contenuti nella Relazione illustrativa. È pur vero che, come è stato efficacemente fatto notare, al momento dell'emanazione del decreto la norma aveva più che altro valore

²⁵ Cfr. PELISSERO, *La responsabilità degli enti*, in *Manuale di diritto penale. Leggi complementari*, Antolisei, Milano, 2018, vol. II, 903; SEVERINO, *La responsabilità dell'ente ex d.lgs. n. 231 del 2001: profili sanzionatori e logiche premiali*, in *La pena, ancora: fra attualità e tradizione. Studi in onore di Emilio Doleini*, a cura di Paliero-Viganò-Basile-Gatta, Milano, 2018, vol. II, 1101 ss.; GULLO, voce *Compliance*, in *Arch. pen.*, 2023, 2 s.; MONGILLO, *Presente e futuro della compliance penale*, in *Sist. pen.*, 2022, 3 s.

²⁶ Ad evidenziare la criticità della mancata estensione agli enti dell'art. 13 sono, *ex multis*: FE. MAZZACUVA, *L'ingresso dei reati tributari nel sistema di responsabilità ex crimine degli enti collettivi*, in *Riv. pen. dir. proc.*, 2020, 8 ss.; LANZI-ALDOVRANDI, *Diritto penale tributario*, cit., 306 ss.; BARTOLI, *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, in *Sist. pen.*, 2020, 3, 219 s.; PIZZONIA, *La responsabilità per gli enti per i reati tributari, tra ne bis in idem e principio di specialità*, in *Riv. Dir. Fin.*, 2021, 1, 103 s.; TODINI, *L'inclusione dei reati tributari fra i reati presupposto del Decreto 231 e il divieto di bis in idem: quali possibili soluzioni?*, in *Rass. tribut.*, 2021, 3, 737 ss.; PIVA, *Reati tributari e responsabilità dell'ente: una riforma nel (ancorché non di) sistema*, in *Dir. pen. cont.*, 2020, 3, 280 s.; *Contra*, D'ARCANGELO, *La responsabilità da reato degli enti per i delitti tributari: sintonie e distonie di sistema*, in *Sist. pen.*, 2020, 7, sez. spec. Atti del webinar "Tax compliance, responsabilità degli enti e reati tributari. Una riflessione alla luce della legge n. 157 del 2019", 174, che ritiene tale soluzione coerente con la sistematica della responsabilità da reato degli enti.

²⁷ In questo senso, soprattutto BARTOLI, *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, cit., 220 e VENEZIANI, *Problemi attuali in tema di responsabilità dell'ente da reato tributario*, cit., 3104 s. Più in generale sul tema, SCAROLINA, *Prospettive di razionalizzazione della disciplina dell'oblazione*, cit., 16 e nota 68, anche per ulteriore bibliografia sul punto.

simbolico: da un lato per la novità dirompente che la responsabilità da reato degli enti rappresentava per il nostro ordinamento e, dall'altro lato, per il numero ben più modesto di cause di non punibilità presenti nel sistema²⁸. Nondimeno, non si può oggi sottacere come una simile ricaduta applicativa sia foriera di criticità non secondarie nel panorama penal-tributario, cui è doveroso porre rimedio.

Alla non estensione all'ente della non punibilità in caso di operatività dell'art. 13 d.lgs. 74/2000 consegue infatti una chiara irragionevolezza del sistema, che promette impunità alla persona fisica e sanziona ugualmente l'ente. Per di più, è ben possibile che si determini un conflitto di interessi tra soggetto collettivo e autore del reato presupposto: l'ente potrebbe infatti non avere interesse a pagare la sanzione amministrativa, non potendo beneficiare del meccanismo premiale previsto per quest'ultimo ma solamente degli "sconti" sopra analizzati conseguenti all'operatività degli artt. 11 e 12 d.lgs. 231/2001. Inoltre, vi è la paradossale conseguenza che, a fronte dell'eventuale utilizzo del patrimonio dell'ente per il pagamento del debito tributario, sarebbe la sola persona fisica a beneficiare dell'impunità, realizzandosi così una vera e propria ingiustizia sostanziale. Laddove poi il soggetto collettivo possa effettivamente saldare il debito ma non la persona fisica autrice del reato presupposto, pure è stato osservato come lo scopo riscossivo dell'art. 13 verrebbe "tradito" dalla formalistica interpretazione giurisprudenziale sopra richiamata²⁹.

Peraltro, sembra ancor più irragionevole non applicare tale norma agli enti – che, verosimilmente, realizzano evasioni più consistenti delle persone fisiche –, vanificando così quel maggiore recupero a tassazione che la norma stessa mira a ottenere. Infatti, un ulteriore argomento a favore della non punibilità dell'ente in seguito al pagamento del debito tributario – si intende, ovviamente, alle stesse condizioni per cui tale impunità è promessa alla persona fisica – riguarda proprio la *ratio* della clausola *de qua*. Del resto, in questa ipotesi si assiste alla medesima ragione di politica criminale – individuata nella "esigen-

²⁸ In questo senso infatti già C. PIERGALLINI, *Premialità e non punibilità*, cit., 538 e SCAROINA, *Prospettive di razionalizzazione della disciplina dell'oblazione*, cit., 5.

²⁹ Fa notare tale criticità BARTOLI, *Ancora sulle incongruenze della recente riforma in tema di reati tributari e responsabilità dell'ente*, in *Sist. pen.*, 2020, 7, sez. spec. Atti del webinar "Tax compliance, responsabilità degli enti e reati tributari. Una riflessione alla luce della legge n.157 del 2019", 148.

za di cassa³⁰ – che sussiste anche con riferimento all'ente collettivo. In altri termini, quando l'imputato è una persona fisica, il legislatore rinuncia alla sua potestà punitiva a fronte dell'adempimento del debito tributario tramite un meccanismo premiale che consente allo Stato di evitare di subire un pregiudizio economico e alla medesima persona fisica di evitare la sanzione penale. Laddove, invece, l'illecito tributario sia stato posto in essere a vantaggio dell'ente – e soprattutto sia questo a doverne rispondere anche sul piano amministrativo³¹ – ove la persona giuridica sia destinataria anche di una sanzione 231 è infatti irragionevole non ammetterla al pagamento nel termine indicato dall'art. 13 del d.lgs. 74/2000 in cambio della non punibilità per tale illecito.

In questo modo, del resto, oltre a ricondurre il sistema a coerenza senza registrare disparità di trattamento, non si tradirebbe quella “esigenza di cassa” che aveva fondato la previsione della causa di non punibilità per la persona fisica. Ancor più irragionevole è, poi, far beneficiare la persona fisica del pagamento effettuato dall'ente, così che a quest'ultima sarà applicabile la descritta causa di non punibilità mentre l'ente dovrà ugualmente essere destinatario delle sanzioni 231. Ci si trova, cioè, di fronte alla medesima *ratio* che fonda l'esclusione della meritevolezza della pena per le persone fisiche: per evitare irragionevolezze sistematiche, tale esigenza di politica criminale deve dirsi in ogni caso prevalente rispetto all'assoggettamento a sanzione dell'ente.

Giova poi ricordare che tale problematica – pur essendo maggiormente evidente per il settore tributario – è condivisa anche da altre branche dell'ordinamento, come il diritto penale ambientale. Ci si riferisce alla contravvenzione di omessa bonifica di cui all'art. 257 TUA (d.lgs. 152/2006) che, ai sensi dell'art. 25-*undecies*, rileva quale reato presupposto della responsabilità amministrativa da reato degli enti³². La norma incrimina chiunque cagiona

³⁰ Cfr. LANZI, ALDOVRANDI, *Diritto penale tributario*, cit., 117 ss.

³¹ L'ente risponde infatti in solido con la persona fisica per violazioni tributarie commesse nel suo interesse ex art. 11 del d.lgs. 471/1997 in caso sia sprovvisto di personalità giuridica. Se invece si tratta di ente dotato di personalità giuridica, risponde della sanzione in via esclusiva ex art. 7 del d.l. 269/2003.

³² Su tale questione, v. ARENA, *Bonifica e responsabilità degli enti per reati ambientali*, in *I reati societari*, 2012; RUGA RIVA, *Reato di omessa bonifica c. D. Lgs. n. 231/2001: la bonifica giova (anche) all'ente?*, in *Amb. & Svil.*, 2012, 412 ss.; DI LANDRO, *Bonifiche: il labirinto della legislazione ambientale dove le responsabilità penali “si perdono”*, in *Dir. pen. cont.*, 2014, 27 ss.

l'inquinamento del suolo, sottosuolo o delle acque superando dei valori (cd. concentrazioni soglia di rischio) qualora non provveda alla bonifica del luogo in conformità a un progetto approvato dall'autorità competente. Pur non essendo pacifico, la dottrina ritiene correttamente che la bonifica sia da qualificare come causa di non punibilità in senso stretto sopravvenuta³³.

Ci si trova qui nuovamente di fronte lo stesso paradosso che caratterizza le citate cause di non punibilità: la persona fisica che provvede alla bonifica non è punibile; l'ente nel cui interesse o vantaggio è stato commesso l'inquinamento rimane invece assoggettabile a sanzione anche laddove, materialmente, la bonifica sia stata disposta con i suoi fondi (come, di fatto, è probabile). Oltre dunque a determinare una (ulteriore) irragionevolezza del sistema di premialità e non punibilità dell'ente, si vanifica altresì la funzione ripristinatoria propria del diritto penale ambientale che permette di andare esente pena in seguito alla eliminazione delle conseguenze delle condotte dannose poste in essere: è evidente che l'ente, ove non fosse applicabile in via analogica la causa di non punibilità citata, non avrebbe alcun interesse a spendere i propri fondi per ripristinare lo stato dei luoghi attinti dalle condotte inquinanti, non essendo previsto nei suoi confronti alcun effetto premiale.

3.1. *Le ricadute sui possibili cumuli sanzionatori a carico degli enti collettivi.* La citata interpretazione dell'art. 8 d.lgs. 231/2001, con riferimento alla causa di non punibilità del debito tributario, rischia poi di avere ulteriori ricadute anche con riferimento al rispetto da parte del nostro ordinamento del principio del *ne bis in idem*³⁴. È infatti noto che la medesima violazione sia oggi sanzionata sia in via amministrativa – ma con una sanzione sostanzialmente penale ai sensi dei criteri *Engel*³⁵ – sia *ex d.lgs. 74/2000*³⁶. Il citato d.lgs.

³³ Così RUGA RIVA, *Diritto penale dell'ambiente*, Torino, 2016, 224; SEVERINO, *I profili connessi alla bonifica dei siti contaminati*, in *Ambiente*, 2000, 420; *Bonifica dei siti contaminati. I nodi interpretativi giuridici e tecnici*, a cura di Giampietro, Milano, 2001.

³⁴ Con riferimento ai doppi binari sanzionatori in generale e a quelli a carico delle persone giuridiche in particolare, v. TRIPODI, *Ne bis in idem europeo e doppi binari punitivi. Profili di sostenibilità del cumulo sanzionatorio nel quadro dell'ordinamento multilivello*, Torino, 2023; Id., *L'ente nel doppio binario punitivo. Note sulla configurazione meta-individuale dei doppi binari sanzionatori*, in *Sist. pen.*, 2020, 1 ss.; SCOLETTA, *Il principio del ne bis in idem e i modelli punitivi "a doppio binario"*, in *Dir. pen. cont. – Riv. Trim.*, 2021, 4, 180 ss.

³⁵ Sulla nozione di materia penale convenzionale, v. *ex multis*: FR. MAZZACUVA, *Le pene nascoste*, cit.,

87/2024 ha in parte posto rimedio alle maggiori criticità sistematiche di una simile scelta legislativa: mutuando infatti una soluzione già vista in materia di *market abuse*²⁷, si è scelto di introdurre all'interno del suddetto *corpus* normativo il nuovo art. 21-ter che permette al giudice che interviene per secondo di ridurre la sanzione da irrogare sulla base di quella già divenuta definitiva nell'ambito del primo procedimento.

Si tratta indubbiamente di una soluzione di compromesso, che interviene prevalentemente sul piano sostanziale della garanzia senza scongiurare la duplicazione procedimentale²⁸, rifacendosi a un indirizzo ormai consolidato in seno alla giurisprudenza sovranazionale. Ci si riferisce, ovviamente, alla “dottrina *A e B c. Norvegia*”²⁹, che ha reputato in astratto non convenzionalmente illegittimi i cumuli sanzionatori degli Stati membri del Consiglio d'Europa purché, in concreto, i due procedimenti siano avvinti da una “stretta connessione sostanziale e temporale”, da valutare sulla base di un *test* elaborato dalla stessa Corte EDU tra cui la proporzionalità della risposta sanzionatoria complessiva figura come l'indice di maggiore importanza³⁰.

Ebbene, prima delle innovazioni legislative di recente introduzione, proprio l'art. 13 d.lgs. 74/2000 era stato valorizzato dalla giurisprudenza come norma di coordinamento tra i due rami di *enforcement* suscettibile di reputare legittimo il cumulo. Tale valutazione – operata, per la verità, inizialmente dalla

26 ss.; MASERA, *La nozione costituzionale di materia penale*, Torino, 2018; DONINI-FOFFANI, *La materia penale tra diritto nazionale ed europeo*, Torino, 2018.

²⁷ Per un quadro di riferimento ante-riforma in questo settore, v. anche ARDIZZONE, *Il “volto attuale” del ne bis in idem nel sistema penal-tributario*, in *Dir. pen. cont.*, 2022, 4, 212 ss.; SCOLETTA, *Crisi e splendore del doppio binario. Vincoli di interpretazione conforme, profili di illegittimità costituzionale e aporie sistematiche nel vigente assetto punitivo degli illeciti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 1.

²⁸ Cfr. art. 187-terdecies TUF. Per rilievi critici su tale disposizione, già nei primi tempi della sua vigenza, v. MUCCIARELLI, *Gli abusi di mercato riformati e le persistenti criticità di una tormentata disciplina*, in *Dir. pen. cont.*, 2018, 1 ss.; BARON, *Test di proporzionalità e ne bis in idem. La giurisprudenza interna alla prova delle indicazioni euro-convenzionali in materia di market abuse*, in *Arch. pen.*, 2019, 35 ss.

²⁹ Soluzione peraltro suggerita anche da recenti studi, seppur con una soluzione maggiormente di sistema e che permetterebbe anche la disapplicazione della sanzione senza ricorrere all'applicazione diretta del diritto dell'Unione: cfr. TRIPODI, *Ne bis in idem europeo e doppi binari punitivi*, cit., 338 ss. circa la proposta di intervenire sull'art. 132 c.p.

³⁰ Corte EDU, 15 novembre 2016, ricorsi n. 24130/11 e 29758/11, *A e B c. Norvegia*.

³¹ Non è in questa sede possibile ripercorrere il percorso interpretativo che ha portato a questa soluzione né le diverse critiche che le sono state mosse. Limitandoci ai contributi monografici, *amplius* sul punto TRIPODI, *Ne bis in idem europeo e doppi binari punitivi*, cit., 59 ss.; PROCACCINO, *I bis in idem tra diritti individuali e discrezionalità dell'apparato. Il doppio processo come pena*, Padova, 2022.

Corte di Giustizia dell'Unione Europea⁴¹ – aveva infatti trovato eco sia in seno alla Corte costituzionale⁴² che nella giurisprudenza di legittimità⁴³.

Ebbene, nonostante il nuovo meccanismo di coordinamento riposi su una norma che permette senz'altro la riduzione della sanzione anche per gli enti collettivi, il difetto dell'operatività della clausola di non punibilità in caso di pagamento del debito tributario rischia comunque di non far ritenere in concreto illegittimo il cumulo procedimentale, stante anche il fatto che la formulazione letterale dell'art. 21-ter d.lgs. 74/2000 non permette la disapplicazione *tout court* della seconda sanzione. Infatti, rispetto alla persona fisica per la quale, nelle ipotesi analizzate, il pagamento è sinonimo di non punibilità, a fronte del pagamento l'ente riceve una mera riduzione della sanzione amministrativa pecuniaria e ciò non vale nemmeno a evitare le sanzioni interdittive. Oltre a un'irragionevolezza per disparità di trattamento che ne deriva, ciò è altresì suscettibile di determinare una sproporzionalità della sanzione complessiva che la persona giuridica dovrebbe tollerare, in ragione del pagamento della sanzione amministrativa tributaria e degli interessi sull'imposta evasa, nonché della sanzione amministrativa pecuniaria dipendente da reato e dell'eventuale sopportazione delle sanzioni interdittive previste dall'art. 25-*quiquiesdecies*⁴⁴.

Non a caso, in un noto precedente giudiziario in cui l'ente attinto dal procedimento *de societate* per reati tributari aveva già provveduto a saldare per intero i debiti col fisco e a dotarsi di un modello organizzativo *post delictum*, la Procura di Milano è dovuta ricorrere a una archiviazione *sui generis* per non sanzionare ulteriormente il soggetto collettivo, possibile solamente per la particolare disciplina dell'istituto in materia 231 che, come noto, non contempla

⁴¹ Cfr. Corte giust. UE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, C-524/15, *Menci*, par. 50.

⁴² Cfr. Corte cost., 15 luglio 2019, n. 222 con nota di SCOLETTA, *Legittimità in astratto e illegittimità in concreto del doppio binario punitivo in materia tributaria al cospetto del ne bis in idem europeo*, in *Giur. cost.*, 2019, 5, 2608 ss.

⁴³ Cass., III Sez., 4 febbraio 2021, n. 4439, con nota di TROYER, *Ne bis in idem e reati tributari: la Corte di Cassazione valuta concretamente legittimo il doppio binario sanzionatorio in tema di dichiarazione infedele*, in *Riv. dott. comm.*, 2021, 2, 272 ss., che ha valorizzato altresì la circostanza attenuante di cui all'art. 13-bis d.lgs. 74/2000.

⁴⁴ La sproporzionalità risulta chiara se si raffronta tale conclusione alle conseguenze per le persone fisiche, alle quali l'art. 13 d.lgs. 74/2000 consente di neutralizzare *in toto* il rischio penale al "prezzo" della sola sanzione amministrativa pecuniaria.

un penetrante vaglio del giudice per le indagini preliminari⁴⁵.

4. *Osservazioni conclusive.* Nonostante l'art. 20 della L. 9 agosto 2023, n. 111 prevedesse un criterio direttivo che avrebbe permesso di estendere il perimetro applicativo della causa di non punibilità di cui all'art. 13 d.lgs. 74/2000 anche agli enti collettivi, il Legislatore della Riforma ha scelto di non prendere posizione sulla questione, continuando a lasciare simili situazioni di fatto alla mercé degli interpreti.

Ebbene, stante l'attuale interpretazione dell'art. 8 d.lgs. 231/2001, che non sembrerebbe dare spazio alcuno all'opposto indirizzo ermeneutico che vorrebbe espungere le cause di non punibilità in senso stretto dal suo perimetro applicativo, sul punto sembrano profilarsi, *de jure condito*, due diverse soluzioni⁴⁶.

Una prima proposta prevede l'applicazione al sistema delineato dal decreto 231 dell'art. 119 c.p., inquadrando dunque la responsabilità da reato dell'ente nello schema concorsuale e leggendo la disposizione codicistica come comprensiva anche delle cause oggettive di non punibilità⁴⁷. Si tratta indubbiamente di una soluzione originale ma che necessita di adottare una dogmatica della responsabilità da reato non pienamente condivisa, quantomeno in giurisprudenza: i più recenti approdi di legittimità sulla natura della *corporate criminal liability* italiana infatti non leggono certo il decreto 231 come *species* del concorso di persone nel reato ma adottano piuttosto uno schema di responsabilità autonoma modellata sul delitto colposo omissivo d'evento⁴⁸.

⁴⁵ Ci si riferisce a Procura della Repubblica presso il Tribunale di Milano, decreto di archiviazione 9 novembre 2022 (caso DHL), segnalato innanzitutto da MUCCIARELLI, *Ne bis in idem, sanzioni tributarie e responsabilità dell'ente*, in www.sistemapenale.it, 25 novembre 2022 e SCOLETTA, *Condotte riparatorie e ne bis in idem nella responsabilità delle persone giuridiche per illeciti tributari*, in www.sistemapenale.it, 28 novembre 2022 e annotato poi da TRIPODI, *Ne bis in idem e doppi binari punitivi nella responsabilità da reato degli enti*, in *Cass. pen.*, 2023, 3, 976 ss.; DI LELLO FINUOLI, *La compliance riparativa: un "giunto cardanico" tra responsabilità da reato degli enti e misure di prevenzione*, in *Arch. pen.*, 2024, 9 ss.

⁴⁶ Enunciate già, in verità, da FE. MAZZACUVA, *L'ingresso dei reati tributari nel sistema di responsabilità ex crimine degli enti collettivi*, cit., 8 ss.

⁴⁷ Così F. PIERGALLINI, *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente*, in *Sist. pen.*, 2020, 18.

⁴⁸ V. *supra*, nota 24, relativamente alla posizione adottata dalla giurisprudenza cristallizzata nella citata sentenza "Impregilo 2".

Piuttosto, convince maggiormente il suggerimento di sollevare questione di legittimità costituzionale dell'art. 13 d.lgs. 74/2000 nella parte in cui non è applicabile agli enti⁴⁹. Si tratta infatti di una disparità di trattamento, come più volte evidenziato, affetta da sistematica irragionevolezza, che non avrebbe certo motivo di passare il vaglio del giudice delle leggi. Di conseguenza, in assenza di un intervento legislativo, sembra che passare da una sentenza additiva della Consulta sia, ad oggi, la soluzione maggiormente auspicabile.

Peraltro, come pure si è accennato, simili condotte riparatorie per gli enti ben possono inquadrarsi nell'ambito della cooperazione pubblico-privato su cui si impernia tutta la filosofia della *compliance* 231⁵⁰: sembra dunque ancor più ragionevole dare loro un peso per i soggetti collettivi, una volta promessa la non punibilità alle persone fisiche a seguito del versamento delle somme dovute. Sul punto, preme in questa sede rilevare che l'art. 19, co. 1 lett. c) della legge di delega citata permette altresì al Governo di rafforzare ulteriormente gli effetti della *compliance* nel settore tributario, estendendo i benefici per gli enti anche alle sanzioni amministrative⁵¹, sulla falsariga di quanto già avvenuto da tempo in materia finanziaria⁵². Non essendo ad oggi ancora stata data attuazione a tale criterio direttivo, sembrerebbe un'ottima occasione anche per porre rimedio all'aporia sopra evidenziata ed estendere finalmente anche agli enti il portato applicativo dell'art. 13 d.lgs. 231/2001.

⁴⁹ A prospettare tale soluzione è BARTOLI, *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, cit., 220.

⁵⁰ *Amplius* su tale nozione, v. *supra*, nota 25.

⁵¹ Ci si riferisce al potenziamento di un sistema affine al cd. Tax Control Framework, attualmente vigente per le imprese di maggiori dimensioni. *Amplius* sul punto, cfr. IMPERATO, *Il regime di adempimento collaborativo*, in *La nuova giustizia penale tributaria*, a cura di Giarda-Perini-Varraso, Padova, 2016, 169 ss.; MELIS, *Tax Compliance e sanzioni tributarie*, in *Rass. tribut.*, 2017, 751 ss.; SALVINI, *I reati tributari nel decreto 231/2001: una sfida per le imprese di ogni dimensione*, in *Sist. pen.*, 2020, 7, sez. spec. Atti del webinar "Tax compliance, responsabilità degli enti e reati tributari. Una riflessione alla luce della legge n.157 del 2019", 131 ss.; Corporate Tax Governance, *il rischio fiscale nei modelli di gestione d'impresa*, a cura di Marino, Milano, 2022 nonché, proprio per i profili penalistici attinenti alla recente legge di delega citata, VENEZIANI, *La legge delega per la riforma fiscale*, cit., 39 ss.

⁵² Cfr. art. 187-*quinquiesdecies* TUF.