



CAMMINO DIRITTO

Rivista di informazione giuridica
<https://rivista.camminodiritto.it>



L'ESCLUSIONE DELLA NON PUNIBILITÀ PER PAGAMENTO DEL DEBITO TRIBUTARIO DAL SISTEMA 231 TRA ASIMMETRIE SANZIONATORIE E GIUSTIZIA RIPARATIVA

L'inclinazione premiale del «sistema 231» e il suo intreccio con il settore della giustizia riparativa – la quale è al centro del dialogo giuridico attuale – sembrano messi in discussione dalla novità introdotta dalla l. 157/2019, che ha inserito i reati tributari nel «catalogo 231», mancando, però, di prevedere l'operatività della causa di non punibilità ex art. 13 del d.lgs. 74/2000 nei confronti dell'ente. L'asimmetria ingenerata da questa «svista» o «scelta» normativa induce a riflettere sulla necessità di un intervento del legislatore teso all'armonizzazione della dimensione individuale e di quella dell'ente in tema di non punibilità.

di Caterina Francesca Gala

CALL FOR PAPERS/1 - GIUSTIZIA RIPARATIVA

Estratto dal n. 11/2023 - ISSN 2532-9871

Direttore responsabile

Alessio Giaquinto

Publicato, Lunedì 13 Novembre 2023



Abstract ENG

The reward inclination of the «231 system» and its intertwining with the field of restorative justice – which is at the center of the current legal dialogue – seem to be challenged by the changes introduced by Law 157/2019, which included tax crimes in the «231 catalog». The Law missed, however, to make provision for the applicability of the non-liability cause under Article 13 of Legislative Decree 74/2000 against the company. The asymmetry originated by this regulatory «oversight» or «choice» invites reflection on the need for intervention of the legislature intended to harmonize the individual and company dimensions of non-liability.

Sommario: 1. Cenni sull'impostazione premiale e riparativa del «sistema 231»; 2. L'introduzione dei reati tributari nel «catalogo 231» e la mancata estensione all'ente della causa di non punibilità ex art. 13 d.lgs. 74/2000; 3. Tra i dubbi sulla legittimità costituzionale dell'art. 13 d.lgs. 74/2000 e la possibilità di oltrepassare l'ostacolo in via interpretativa; 4. Brevi considerazioni conclusive: l'urgenza di un intervento legislativo.

1. Cenni sull'impostazione premiale e riparativa del «sistema 231» Il d.lgs. 231/2001 ha rappresentato lo strumento normativo preordinato a scardinare il sistema fondato sul principio del *societas delinquere non potest*^[1]. Ciò, anche, in considerazione del carattere mutevole del contesto socioeconomico e della conseguente presa di coscienza che enti complessi, organizzati in maniera piramidale, ben avrebbero potuto (e possono) intromettersi in circuiti criminali^[2].

Senza soffermarsi – per esigenze di economia espositiva – sulla «peculiare» disciplina introdotta dal citato intervento normativo, preme evidenziare come l'impostazione del legislatore si sia orientata in un'ottica di recupero dell'ente, lasciando quasi sullo sfondo le esigenze punitive, con un allontanamento dall'impostazione retributiva e una «virata» verso la prevenzione^[3]. In altre parole, si cerca di salvare l'impresa, non condannandola alla fuoriuscita dal sistema socioeconomico, tramite, per un verso, l'incentivo ad adottare modelli di organizzazione e gestione idonei e adeguati a contenere il rischio di commissione dell'illecito e, per altro verso, la previsione di misure riparatorie post factum che le consentano di rimanere nel mercato^[4]. Non è, certo, intenzione di chi scrive condurre un'analisi semplicistica di un (micro)sistema complesso e che ha trovato una strada attuativa impervia, ma si intende evidenziare come, ancora, sussista un'asimmetria tra il diritto penale della persona fisica e dell'ente, in particolare, con riferimento al difficile coordinamento in tema di non punibilità.

Per quanto qui rileva, preme anticipare come irragionevole appaia la non operatività della

causa di non punibilità di cui all'art. 13 del d.lgs. 74/2000 – che prevede un esonero da responsabilità per le persone fisiche a seguito del pagamento del debito tributario al configurarsi di indicate fattispecie di reati, alcune delle quali previste dall'art. 25 quinquiesdecies del d.lgs. 231/2001 – nei confronti dell'ente. Conseguenza ne è, come autorevole dottrina ha fatto notare, l'emergere di un diritto penale quale «Giano bifronte», «premiante» rispetto alle persone fisiche e «punitivo» rispetto alle persone giuridiche^[5], in contrasto anche – come si è accennato – con il fine special-preventivo dell'«impianto 231».

Se, da un lato, il sistema della responsabilità da reato dell'ente prevede sanzioni pecuniarie e misure interdittive, dalla portata certamente afflittiva^[6], si è osservato che, da «contraltare» – la cd. «carota» – fanno le condotte riparatorie^[7], in una misura tale per cui «la collaborazione rappresenta un'idea portante della normativa che disciplina la responsabilità delle persone giuridiche»^[8]. Le misure sanzionatorie non «vivono» come monadi isolate, ma sono affiancate da ipotesi di esenzione o riduzione della sanzione così da incentivare l'ente a organizzarsi per prevenire la commissione del reato ovvero a realizzare condotte che producano benefici di tal fatta. Un sistema, quello del bastone e della carota, che permea anche il diritto penale tributario, che «minaccia la pena» e poi si orienta alla riscossione di talché lo scopo deterrente è ben evidente, ma, al contempo, al consociato è prospettata la possibilità di andare esente da pena, incoraggiandolo così al pagamento del debito tributario^[9].

La risposta alla realizzazione di un illecito, dunque, si concretizza in misure che consentono all'ente di rimanere nel perimetro della legalità e l'attenzione deve concentrarsi, in particolare, sulle disposizioni di cui agli artt. 6, 7, 12, 17, 49, 65 e 78 del d.lgs. 231/2001^[10] e, ancora, sull'art. 26, co. 2^[11] – su cui non ci si soffermerà nello specifico per ragioni di sinteticità – quali paradigmi indicativi di un rimando alla cd. giustizia riparativa, posto che l'ente si attiva per prevenire il rischio-reato adottando modelli idonei, adeguati e vigilati ovvero, a seguito del verificarsi dell'illecito, per il tramite di strumenti di (ri)organizzazione o di condotte riparatorie, compensando il danno^[12].

Con riferimento alla causa di non punibilità di cui all'art. 13 del d.lgs. 74/2000 emerge, certamente, la rilevanza delle condotte successive alla commissione dell'illecito, orientate a rimediare all'offesa, dai tratti riconducibili alla cd. Restorative Justice^[13], al di là, quindi, della corrispondenza biunivoca tra «torto» e «punizione» e interpretando il reato come input «che sollecita il reo ad attivarsi con forme di riparazione»^[14].

Non sarà questa la sede per tratteggiare un quadro compiuto sul tema; ciò che rileva sottolineare è come sia mancata un'estensione, nei confronti dell'ente, della possibilità di

beneficiare della suddetta disposizione premiale prevista a favore della persona fisica – autrice del reato presupposto – con un deficit di ragionevole interrelazione tra la dimensione della persona fisica e quella dell'impresa. **2. L'introduzione dei reati tributari nel «catalogo 231» e la mancata estensione all'ente della causa di non punibilità ex art. 13 d.lgs. 74/2000** Con il d.l. 124/2019, conv. con mod. in l. 157/2019^[15], si è estesa la responsabilità degli enti dipendente da reato agli illeciti tributari. La riforma è apparsa, da subito, necessaria «per colmare vuoti di responsabilità»^[16], per delimitare l'azione della giurisprudenza, che, a più riprese, ha dato rilevanza indiretta ai reati fiscali, per dare attuazione alla direttiva PIF dell'Unione europea (2017/1371)^[17] con l'emergere di una «progressiva» estensione del «catalogo 231» a fronte di una «staticità» della parte generale^[18].

Evidente è la «svolta metodologica» e il diverso approccio – rispetto al passato – del legislatore, che abbandonando la ratio «minimalista»^[19] con lo scopo di «colpire le forme di occasionale devianza dal sentiero della legalità nel preciso contesto della realtà d'impresa»^[20], ha considerato la sede collettiva dell'ente un potenziale e fecondo habitat per l'espansione del rischio-reato.

Non c'è, di certo, incompatibilità tra l'inserimento dei reati tributari nel «catalogo 231» e lo stesso «sistema 231»^[21], ma è mancato il coordinamento tra questo e la l. 157/2019, in particolare, come già anticipato, in tema di non punibilità, non consentendosi l'applicazione dell'art. 13 del d.lgs. 74/2000 nei confronti della persona giuridica^[22].

Si è parlato, a tal proposito, di una riforma «affetta da una sorta di “sistemica” irragionevolezza»^[23], tale per cui, mentre la persona fisica – autrice del reato presupposto – potrà valersi del prescritto beneficio normativo, l'ente subirà, comunque, stante il principio di autonomia della responsabilità della persona giuridica, la sanzione pecuniaria (anche se in forma ridotta). Sono evidenti gli «effetti perversi»^[24], posto che, come autorevole dottrina ha evidenziato, la persona fisica avrebbe interesse a estinguere il debito, operando la suddetta causa di non punibilità, ma potrebbe non averne i mezzi, avendo agito nell'interesse o vantaggio dell'ente; in capo all'ente, invece, che avrebbe la disponibilità economica, mancherebbe l'interesse, nel momento in cui il suo pagamento risulterebbe una sorta di «autodenuncia»^[25].

Insomma, il legislatore «non ha riprodotto nei confronti dell'ente la logica riscossiva che invece ha adottato nei confronti della persona fisica nel sistema delineato dal d.lgs. n. 74/2000»^[26], non ha proposto il (già) citato metodo del «bastone e della carota»^[27].

Se il «sistema 231» è permeato dalla logica riparativa e di ravvedimento dell'ente, se si vuole dare la stura a una concezione della pena che consenta il recupero e il ritorno sui

binari dell'agere legale, stimolando l'attivazione per porre rimedio all'offesa arrecata, non si comprende perché, in questo settore, non si sia valorizzato il comportamento attivo della persona giuridica con evidenti e inevitabili distonie in tema di ragionevolezza trattamentale e uguaglianza tra persona fisica e giuridica. **3. Tra i dubbi sulla legittimità costituzionale dell'art. 13 d.lgs. 74/2000 e la possibilità di oltrepassare l'ostacolo in via interpretativa** L'elemento che, a questo punto, rileva è la disposizione di cui all'art. 8, co. 1, lett. b) del d.lgs. 231/2001, che sancisce il principio di autonomia della responsabilità dell'ente^[28], prevedendo che questo risponda dell'illecito anche nel caso di estinzione del reato presupposto per causa diversa dall'amnistia.

Si parla, in generale, di «decumulo unilaterale a favore della persona fisica»^[29] e questa situazione viene «esasperata» se si prende atto, per un verso, dell'ampliamento del catalogo dei reati presupposto e, per altro profilo, dell'incursione, nel diritto penale delle persone fisiche, di numerosi interventi di deflazione, di trasposizione della pena a extrema ratio^[30], senza che vi sia stata un'apertura e un raccordo in tal senso sul piano della responsabilità da reato dell'ente, tralasciando, quindi, nel caso in esame, la ratio riscossiva che permea il diritto penale tributario.

Per quanto è qui di interesse, mancando criteri che garantiscano un razionale dialogo tra i sistemi, e nonostante l'art. 8, co. 1, lett. b) d.lgs. 231/2001 non faccia alcun riferimento esplicito alle cause di non punibilità^[31], si è comunque evidenziata una sorta di «incomunicabilità» anche di queste nei confronti dell'ente^[32]. A riguardo, è opportuno prendere atto di come non possa sovrapporsi la categoria delle cause di estinzione del reato con quella delle cause di non punibilità^[33], che, in relazione a un bilanciamento costi/benefici di opportunità e politica criminale^[34], comportano l'eliminazione degli effetti derivanti dal mantenimento di una condotta illecita, nella prospettiva di un reinserimento nei margini della legalità. In tal senso, potrebbe ritenersi che l'art. 8 citato non possa interpretarsi in maniera tale da ricomprendere le cause di non punibilità^[35] – con la conseguenza che anche l'ente potrebbe usufruire del beneficio di cui all'art. 13 del d.lgs. 74/2000 – ma, comunque, interviene l'ostacolo del divieto dell'interpretazione analogica – seppure in bonam partem – di norme eccezionali^[36].

Le strade prospettate per risolvere la rilevata antinomia sono state diverse^[37]: si può auspicare un intervento del legislatore orientato a un ripensamento dell'art. 8 del d.lgs. 231/2001^[38], ovvero, ancora, alla previsione di una disposizione ad hoc che faccia da «congiunzione», in tema di non punibilità, tra persona fisica ed ente; a parere di autorevole dottrina, si potrebbe anche sollevare una questione di legittimità costituzionale dell'art. 13 del d.lgs. 74/2000 per la parte in cui non estende l'operatività della causa di non punibilità alle persone giuridiche^[39]; ovvero, per altri, si potrebbe superare l'ostacolo in via interpretativa, dando seguito all'opinione che qualifica la fattispecie come plurisoggettiva^[40] e, in tal senso, l'antinomia sarebbe risolvibile applicando l'art. 119 c.p.,

che sancisce come «le circostanze oggettive che escludono la pena hanno effetto» per tutti i concorrenti nel reato, posto che si tratta di una causa di non punibilità oggettiva, intervenendo una riparazione del danno post factum da parte dell'ente^[41].

Si ritiene, però, di non poter ricomporre l'irragionevolezza per via interpretativa: per un verso, si privilegia, infatti, l'orientamento che considera l'illecito dell'ente quale fattispecie diversa e autonoma rispetto al reato-presupposto realizzato dalla persona fisica^[42]; per altro verso, pur vero quanto suddetto con riferimento alla differenza tra cause di non punibilità e cause di estinzione del reato, non può passare in secondo piano, come già evidenziato, l'impossibilità di estendere analogicamente la previsione di cui al citato art. 13, quale norma eccezionale.

L'emergere di una impossibilità di superare l'impasse per via esegetica, allora, induce a meditare sulla prospettata possibilità di sollevare questione di legittimità costituzionale dell'art. 13 del d.lgs. 74/2000^[43] per risolvere «il problema della disparità di trattamento tra diritto penale umano e diritto penale dell'ente», problema che forse «non è stato nemmeno visto»^[44]. A parere di questa dottrina, il pagamento del debito tributario andrebbe a soddisfare l'esigenza riscossiva dello Stato, ma l'ente sarebbe comunque passibile di sanzione pecuniaria e potrebbe evitare la misura interdittiva solo per il tramite dell'adozione del modello di organizzazione e gestione con una evidente disparità di trattamento tra dimensione individuale e collettiva, posto che «si finirebbe per imporre una sorta di “rieducazione” all'ente nonostante che lo Stato abbia soddisfatto la sua pretesa punitiva che in ambito tributario è soddisfatta attraverso la riscossione»^[45].

In realtà, forse, neppure la strada della questione di costituzionalità sarebbe percorribile nel momento in cui si prende atto che l'art. 13 del d.lgs. 74/2000 è sagomato con riferimento alla persona fisica e al reato da questa commesso, che è uno degli elementi dell'illecito ascrivibile all'ente e non coincide con questo^[46]; quindi, l'unica soluzione prospettabile e auspicabile è quella di una «intromissione» del legislatore, che inserisca, nel d.lgs. 231/2001, una norma che esplicitamente preveda una causa di non punibilità costruita specularmente a quella di cui può beneficiare la persona fisica. **4. Brevi considerazioni conclusive: l'urgenza di un intervento legislativo**

Tirando le fila delle brevi osservazioni, sembra abbastanza chiaro che il «sistema 231» paghi lo scotto di una formulazione iniziale che prevedeva un ridotto catalogo di reati presupposto e di una scarsa attenzione alla non punibilità, che sarebbe – poi – diventato terreno di incontro/scontro in ambito di scelte legislative tra chi rimane ancorato alla centralità della sanzione e chi, invece, percepisce lo sgretolarsi della classica concezione di pena in una visione che mira alla riparazione e alla spinta verso un'azione da parte dell'autore dell'illecito che si adopera per rimediare, andando «oltre la logica del castigo»

[47].

La questione è resa ancora più evidente a seguito dell'introduzione dei reati tributari nell'«impianto 231» e del mancato coordinamento tra la disciplina della responsabilità da reato degli enti e la normativa di settore. È inevitabile, dunque, un ripensamento del «sistema 231» per esigenze di organicità in tema di non punibilità della persona fisica e dell'ente^[48], un intervento normativo che inserisca una causa di non punibilità della persona giuridica per pagamento del debito tributario^[49], nel momento in cui si prende coscienza, anche, che le azioni riparatorie, in tal caso, sono attuate proprio dall'ente, che ha le risorse, e la sua esclusione dal perimetro dei benefici appare, dunque, priva di fondamento^[50].

Se, inoltre, si evidenzia che il sistema penale tributario persegue fundamentalmente un obiettivo riscossivo non è chiara la ratio della scelta di non estendere il meccanismo al sistema della responsabilità da reato degli enti, ove, come si è già anticipato, il leitmotiv è rappresentato proprio dal fine di riportare l'impresa nei confini della legalità e spingerla all'adempimento di condotte riparatorie.

Da un lato, certamente, emerge la necessità dell'adeguamento del modello di organizzazione e gestione, almeno con riferimento ai profili – messi in evidenza dalla dottrina – di individuazione delle attività rischiose, informazione, cultura di impresa, procedure per minimizzare (difficile sarebbe neutralizzare) il rischio di commissione del reato^[51]; dall'altro lato, però, non appare ammissibile né condivisibile il mantenimento di una disciplina che insinui dubbi di ragionevolezza ed è avvertita l'urgenza di intervenire, proprio nelle trame del d.lgs. 231/2001, con una novità che introduca uno strumento premiale per l'ente che, dopo il verificarsi dell'illecito, abbia provveduto alla riparazione attraverso il pagamento del debito tributario.

In una fase storica – come quella in atto – in cui si assiste all'implementazione di strumenti di deflazione e di scardinamento dell'idea della centralità della pena e della stigmatizzazione dell'autore dell'illecito, in cui si è consegnato un progetto organico di giustizia riparativa^[52], non si può non porre l'attenzione sull'avvertita esigenza di andare oltre la considerazione della sola persona fisica, guardando anche all'ente.^[53]

Note e riferimenti bibliografici

[1] Cfr. F. BRICOLA, Il costo del principio “societas delinquere non potest” nell’attuale dimensione del fenomeno societario, in Riv. it. dir. proc. pen., 1970, 4, 951 ss; C. PIERGALLINI, Societas delinquere et puniri non potest: la fine tardiva di un dogma, in Riv. trim. dir. pen. ec., 2002, 3, 571 ss; C. E. PALIERO, Il d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231: da ora in poi, societas delinquere (et puniri) potest, in Corr. Giur., 2001, 7, 845 ss.

[2] Si veda l’incipit di R. BARTOLI, Un’introduzione alla responsabilità punitiva degli enti, in La responsabilità degli enti ex d.lgs. n. 231/2001 tra diritto e processo, a cura di D. Piva, Torino, 2021, 37 ss., pur rilevando come, guardando non al punto, ma alla linea della storia, si tratti di un tema che «è sempre stato presente nella riflessione penalistica».

[3] Sul tema, ex multis, cfr. F. MAZZACUVA, L’ente premiato. Il diritto punitivo nell’era delle negoziazioni: l’esperienza angloamericana e le prospettive di riforma, Torino, 2020; A. SCALFATI, Punire o reintegrare? Prospettive minime sul regime sanzionatorio contro gli enti, in Proc. pen. giust., 2019, 1, ripresi anche da V. MAIELLO, Premialità e non punibilità nel sistema della responsabilità da reato dell’ente, in La responsabilità, cit., 632 ss; L. PELLEGRINI, Il sistema disciplinare, in La responsabilità, cit., 398 ss; C. E. PALIERO, Il sistema sanzionatorio dell’illecito dell’ente: sistematica e rationale, in Riv. it. dir. proc. pen., 2021, 4, 1199 ss; G. FIORELLA, “Condotte riparatorie” e “vicende modificative” nel sistema della responsabilità dell’ente da reato, in Cass. pen., 2020, 12, 4837 ss; C. PIERGALLINI, Premialità e non punibilità nel sistema della responsabilità degli enti, in Dir. pen. proc., 2019, 4, 530 ss; D. VISPO, Il procedimento a carico degli enti: quali alternative alla punizione?, in Leg. Pen., 25 novembre 2019; P. 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 Dolcini, a cura di C. E. Paliero, F. Viganò, F. Basile, G. L. Gatta, Milano, 2018, 1101 ss; M. DONINI, Compliance, negozialità e riparazione dell’offesa nei reati economici. Il delitto riparato oltre la restorative justice, in La pena, ancora, cit., 579 ss; R. A. RUGGIERO, Le condotte di collaborazione previste nel d.lg. n. 231 del 2001, in Cass. pen., 2014, 1, 397 ss; M. RIVERDITI, La responsabilità degli enti: un crocevia tra repressione e specialprevenzione. Circolarità e innovazione dei modelli sanzionatori, Napoli, 2009; G. DE VERO, Il sistema sanzionatorio di responsabilità ex crimine degli enti collettivi, in Resp. amm. soc. ed enti, 2006, 2, 181.

[4] Così, V. MAIELLO, Premialità e non punibilità, cit., 633.

[5] Si veda, R. BARTOLI, Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza, in Sist. pen., 2020, 3, 219 ss., ove si evidenzia come rispetto alle persone fisiche «si prevede un diritto penale premiale/riscossivo, [...] che minaccia la pena ma tende a recuperare il gettito tributario attraverso la previsione di una causa di non punibilità sopravvenuta consistente nel pagamento degli importi dovuti» e «rispetto agli enti collettivi, si prevede invece un diritto penale che, ed ecco l’irragionevolezza, soltanto in parte è premiale/riscossivo, mentre per altra parte giunge comunque a punire l’ente nonostante le controazioni compensative»; ancora, D. PIVA, Reati tributari e responsabilità dell’ente: una riforma nel (ancorché non di) sistema, in Sist. pen., 15 settembre 2020, 4 ss. L’Autore – che analiticamente argomenta la sua posizione – rileva come, a ben vedere, la mancata estensione dell’art. 13 del d.lgs. 74/2000 non risulti molto afflittiva per l’ente.

[6] C. PIERGALLINI, Premialità e non punibilità, cit., 536 sulla «muscolarità» del legislatore, ostentata «con un reticolato di sanzioni pecuniarie [...] e di (ben più) temute sanzioni interdittive».

[7] Ibid., 536 ss. L’Autore individua, da un lato, «sul piano della deterrenza» le sanzioni pecuniarie e quelle interdittive, e, dall’altro lato, la cd. «carota» che fa da «contraltare», le condotte riparatorie, «consistenti nel risarcimento del danno, nella eliminazione delle conseguenze dannose o pericolose del reato, nella eliminazione delle carenze organizzative che hanno reso possibile la commissione del reato e nella messa a disposizione del profitto»; V. MAIELLO, Premialità e non punibilità, cit., 637 sulla «filosofia del bastone e della carota»; R. BARTOLI, Un’introduzione, cit., 49 sul sistema sanzionatorio reattivo e anche premiale.

[8] Così, R. A. RUGGIERO, Le condotte di collaborazione, cit., 397.

[9] R. BARTOLI, Ancora sulle incongruenze della recente riforma in tema di reati tributari e responsabilità dell’ente, in Sist. pen., 2020, 7, 146, si sofferma sulle due «prospettive finalistiche» del d.lgs. 74/2000, che, da un

lato, svolge una «funzione di prevenzione generale» e, dall'altro, «allorquando un fatto è stato commesso e prima che lo Stato si attivi [...] o un fatto si ritiene commesso e lo Stato si attiva per accertarlo, il sistema [...] non è più orientato alla punizione, ma [...] alla riscossione del debito tributario», secondo il sistema del bastone e della carota, rinviando anche allo scritto di A. INGRASSIA, Ragione fiscale vs “illecito penale personale”. Il sistema penale-tributario dopo il d.lgs. 158/2015, Santarcangelo di Romagna, 2016, 139 ss. Sul fine riscossivo del sistema penale tributario, v. A. LANZI, P. ALDOVRANDI, Manuale di diritto penale tributario, Padova, 2014, 324 ss; F. CINGARI, L'evoluzione del sistema penale tributario e i principi costituzionali, in I reati tributari, a cura di R. Bricchetti, P. Veneziani, in Trattato tecnico-pratico di diritto penale, diretto da F. Palazzo, C. E. Paliero, Torino, 2017, 7 ss; R. CREPALDI, Le recenti modifiche del diritto penale tributario: continua la strada verso il diritto penale della riscossione, in Giur. pen., 20 ottobre 2017, a cui si rinvia anche in A. INGRASSIA, Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata): iniezioni di irrazionalità nel sistema penale tributario, in Dir. pen. proc., 2020, 3, 308, nota 10.

[10] Sul tema, tra i tanti e con particolare riferimento agli artt. 12 e 17 del d.lgs. 231/2001, v. R. A. RUGGIERO, Le condotte di collaborazione, cit., 397 ss; A. M. MAUGERI, La funzione rieducativa della sanzione nel sistema della responsabilità amministrativa da reato degli enti ex d.lgs. n. 231/2001, Torino, 2022, 75 ss; V. MAIELLO, Premialità e non punibilità, cit., 634 ss; L. D. CERQUA, Sub art. 12, in Enti e responsabilità da reato, a cura di A. Cadoppi, G. Garuti, P. Veneziani, Milano, 2010, 188 ss; S. R. PALUMBIERI, Sub art. 17, in Enti e responsabilità, cit., 230 ss; S. SARTARELLI, Sub art. 12, in La responsabilità degli enti. Commento articolo per articolo al d.legisl. 8 giugno 2001, n. 231, a cura di A. Presutti, A. Bernasconi, C. Fiorio, Padova, 2008, 188 ss; M. VIZZARDI, Sub art. 17, in La responsabilità degli enti, cit., 218 ss; G. BOTTIGLIONI, Sub art. 17 D. Lgs. N. 231/2001, in Compliance. Responsabilità da reato degli enti collettivi, a cura di D. Castronuovo, G. De Simone, E. Ginevra, A. Lionzo, D. Negri, G. Varraso, Milano, 2019, 430 ss; M. DONINI, Compliance, negozialità e riparazione, cit., 590 ss; A. BERNASCONI, Societas delinquere (et puniri) potest, in Manuale della responsabilità degli enti, a cura di A. Presutti, A. Bernasconi, Milano, 2018, 13, fa riferimento a «occasioni» e «ponti d'oro protesi all'ente sotto accusa».

[11] V. MAIELLO, Premialità e non punibilità, cit., 634, sulla disposizione quale «unica ipotesi di non punibilità dell'ente».

[12] C. SANTORIELLO, Cause di non punibilità, cause di estinzione del reato e processo alle società, in Arch. Pen., 2022, 1, 5 ss. ammette come «innegabili» siano «le analogie» fra la cd. Restorative Justice e il sistema sanzionatorio del d.lgs. 231/2001, che disciplina, per un verso, le pene ascrivibili a seguito di una dichiarazione di responsabilità da reato dell'ente e, per altro verso, individua «significativi benefici per la società [...] quando ricorrono condotte riparatorie, consistenti nel risarcimento del danno, nella eliminazione delle conseguenze dannose o pericolose del reato, nella eliminazione delle carenze organizzative che hanno reso possibile la commissione del reato e nella messa a disposizione del profitto»; D. STENDARDI, Disposizioni del D.lgs. 231/2001 a matrice riparativa e possibili intrecci con gli strumenti tipici della Restorative Justice, in Giur. pen., 2020, 4, 6 ss. sulle disposizioni del d.lgs. 231/2001 «a matrice riparativa».

[13] In tema giustizia riparativa e di ricorso a strumenti non repressivi ma riparativi, in generale, per approfondimenti, v. G. MANNOZZI, Pena e riparazione: un binomio non irriducibile, in Studi in onore di Giorgio Marinucci, a cura di E. Dolcini, C. E. Paliero, Milano, 2006, II, 1129 ss; G. MANNOZZI, Pena commisurata, pena patteggiata, pena da eseguire: il contributo reale e potenziale della giustizia riparativa, in La pena, ancora, cit., 607 ss; G. MANNOZZI, G. A. LODIGIANI, Giustizia riparativa. Ricostruire legami, ricostruire persone, Bologna, 2015; G. MANNOZZI, G. A. LODIGIANI, La giustizia riparativa. Formanti, parole e metodi, Torino, 2017; G. MANNOZZI, La giustizia riparativa: percorsi evolutivi culturali, giuridici e sociali, in La mediazione penale nel diritto italiano e internazionale, a cura di F. Palazzo, R. Bartoli, Firenze, 2011, 27 ss; G. MANNOZZI, La giustizia senza spada. Uno studio comparato su giustizia riparativa e mediazione penale, Milano, 2003; D. FONDAROLI, Illecito penale e riparazione del danno, Milano, 1999; D. FONDAROLI, Risarcimento e/o riparazione del danno e/o dell'offesa nel diritto penale: una questione di inalterata attualità, in Studi in onore di Franco Coppi, Torino, 2011, 1015 ss; M. DONINI, Le logiche del pentimento e del perdono nel sistema penale vigente, in Scritti in onore di Franco Coppi, Napoli, 2011, 871 ss; C. MAZZUCATO, Mediazione e giustizia riparativa in ambito penale. Fondamenti teorici, implicazioni politico-criminali e profili giuridici, in Lo spazio della mediazione. Conflitto di diritti e confronto di interessi, a cura di G. Cosi, M. A. Foddai, Milano, 2003, 151 ss; F. GIUNTA, Oltre la logica della punizione: linee evolutive e ruolo del diritto penale, in Cri. dir., 2007, 1, 91 ss; F. PALAZZO, Sanzione e riparazione all'interno dell'ordinamento giuridico italiano: de lege lata e de lege ferenda, in Pol. dir., 2017, 2, 349 ss; M. DONINI, Il delitto riparato. Una disequazione che può trasformare il sistema sanzionatorio, in Dir. pen. cont., 2015, 2, 236 ss; M. DONINI, Pena agita e pena subita. Il modello del delitto riparato, in Quest. giust., 29

ottobre 2020; G. P. DEMURO, L'estinzione del reato mediante riparazione, in *disCrimen*, 12 novembre 2018. Più di recente, v. G. L. GATTA, Riforma della giustizia penale: contesto, obiettivi e linee di fondo della 'legge Cartabia', in *Sist. pen.*, 15 ottobre 2021; F. PALAZZO, I profili di diritto sostanziale della riforma penale, in *Sist. pen.*, 8 settembre 2021; L. EUSEBI, La pena tra necessità di strategie preventive e nuovi modelli di risposta al reato, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2021, 3, 823 ss; M. DONINI, Riparazione e pena da Anassimandro alla CGUE, in *Sist. pen.*, 20 dicembre 2022; G. DE FRANCESCO, Della pena e del punire, in *Leg. pen.*, 17 ottobre 2022; R. BARTOLI, Una breve introduzione alla giustizia riparativa nell'ambito della giustizia punitiva, in *Sist. pen.*, 29 novembre 2022; R. BARTOLI, Giustizia vendicativa, giustizia riparativa, costituzionalismo, in *Studi in onore di Carlo Enrico Paliero*, a cura di C. Piergallini, G. Mannozi, C. Sotis, C. Perini, M. Scoletta, F. Consulich, Milano, 2022, 527 ss; F. MAZZACUVA, La giustizia penale "inter pares": logiche di scambio e percorsi di incontro. Uno studio a partire dalla "riforma Cartabia", in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2022, 2, 673 ss; M. DONINI, Le due anime della riparazione come alternativa alla pena-castigo: riparazione prestazionale vs. riparazione interpersonale, in *Cass. pen.*, 2022, 6, 2027 ss; M. DONINI, Plaidoyer per la giustizia riparativa, in *Leg. pen.*, 31 dicembre 2022; L. EUSEBI, Giustizia riparativa e riforma del sistema sanzionatorio penale, in *Dir. pen. proc.*, 2023, 1, 79 ss; G. DE FRANCESCO, Uno sguardo d'insieme sulla giustizia riparativa, in *Leg. pen.*, 2 febbraio 2023; D. PULITANÒ, Riparazione e lotta per il diritto, in *Sist. pen.*, 9 febbraio 2023; C. PERINI, Prime note sulla disciplina organica della giustizia riparativa: "infrastrutture" e raccordi di sistema, in *Dir. pen. proc.*, 2023, 1, 97 ss.

[14] C. SANTORIELLO, Cause di non punibilità, cit., 4 ss.

[15] A. INGRASSIA, Il bastone (di cartapesta), cit., 307 ss. per quello che R. BARTOLI, Ancora sulle incongruenze, cit., in nota 1, definisce «un primo ed efficace commento alla riforma»; sul tema, v. S. FINOCCHIARO, Le novità in materia di reati tributari e di responsabilità degli enti contenute nel c.d. decreto fiscale (d.l. n. 124/2019), in *Sist. pen.*, 18 novembre 2019; S. FINOCCHIARO, In vigore la "riforma fiscale": osservazioni a prima lettura della legge 157/2019 in materia di reati tributari, confisca allargata e responsabilità degli enti, in *Sist. pen.*, 7 gennaio 2020; A. PERINI, Brevi note sui profili penali tributari del d.l. n. 124/2019, in *Sist. pen.*, 3 dicembre 2019; A. M. DELL'OSSO, Corsi e ricorsi nel diritto penaltributario: spunti (critici) sul c.d. decreto fiscale, in *Dir. pen. proc.*, 2020, 3, 318 ss; G. VARRASO, Decreto fiscale e riforma dei reati tributari. Le implicazioni processuali, in *Dir. pen. proc.*, 2020, 3, 332 ss; anche G. FLORA, Dalla "spazza corrotti" alla "spazza evasori". Brevi note critiche sulle recenti innovazioni legislative in materia di reati tributari, in *Rass. trib.*, 2020, 1, 252 ss; R. BRICCHETTI, Il decreto fiscale diventa legge: un nuovo tentativo di "lotta" all'evasione attraverso il diritto penale, in *Ilpenalista.it*, 8 gennaio 2020.

[16] R. BARTOLI, Responsabilità degli enti e reati tributari, cit., 225; D. PIVA, Reati tributari e responsabilità dell'ente, cit., 3 ss. rileva come «la mancata inclusione dei reati tributari nell'ambito della responsabilità dell'ente» abbia «costituito un vizio d'origine del decreto legislativo 231/2001».

[17] R. BARTOLI R., op. cit., 225; P. SEVERINO, L'inserimento dei reati tributari nel d.lgs. 231/2001 tra osservazioni de iure condito e prospettive de iure condendo, in *Sist. pen.*, 2020, 7, 127 ss. sulla circostanza per cui la giurisprudenza «ha attratto i reati tributari nell'orbita della responsabilità dell'ente, ora per il tramite del reato associativo, anche transnazionale, finalizzato alla commissione di delitti tributari [...], ora riconoscendo la responsabilità ex crimine per ipotesi di riciclaggio e autoriciclaggio aventi, quale presupposto, un reato tributario»; F. D'ARCANGELO, La responsabilità da reato degli enti per i delitti tributari: sintonie e distonie di sistema, in *Sist. pen.*, 2020, 7, 167 ss; si vedano le pronunce, su cui si è soffermata anche la dottrina, *Cass.*, sez. III, 29.11.2019, n. 8785; *Cass.*, sez. III, 14.10.2015, n. 46162; *Cass.*, sez. III, 4.3.2015, n. 26721; *Cass.*, sez. III, 27.3.2013, n. 24841; *Cass.*, sez. III, 27.1.2011, n. 5869; *Cass.*, sez. III, 24.2.2011, n. 11969; *Cass.*, Sez. Un., 30.1.2014 n. 10561; G. FLORA, Prime riflessioni sulle problematiche penalistiche del recepimento della "direttiva PIF" nel settore dei reati tributari e della responsabilità "penale" degli enti, in *disCrimen*, 12 novembre 2019; A. GULLO, Presentazione, atti del webinar "Tax compliance, responsabilità degli enti e reati tributari. Una riflessione alla luce della legge n. 157/2019", in *Sist. pen.*, 2020, 7, 123 ss; E. BASILE, Brevi note sulla nuova direttiva PIF, in *Dir. pen. cont.*, 2017, 12, 63 ss.

[18] F. D'ARCANGELO, La responsabilità da reato degli enti, cit., 169, fa riferimento, a riguardo, a una «doppia velocità» della disciplina della responsabilità da reato degli enti, con rimandi anche a M. PELISSERO, La progressiva espansione dei reati-presupposto, in *Giur. it.*, 2009, 4, 1832.

[19] Cfr. paragrafo 12 della Relazione al d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231, in *La responsabilità degli enti. Commento articolo per articolo*, cit., 42.

[20] P. SEVERINO, L'inserimento dei reati tributari nel d.lgs. 231/2001, cit., 127.

[21] Si è parlato di una riforma «criminologicamente coerente» in F. PIERGALLINI, La riforma dei reati tributari, in *Sist. pen.*, 4 giugno 2020, 3; di una riforma «sintonica con i lineamenti sistematici del d.lgs. n. 231 del 2001» in F. D'ARCANGELO, La responsabilità da reato degli enti, cit., 167; ancora, D. PIVA, Reati tributari e responsabilità dell'ente, cit., 2 sulla «naturale compatibilità».

[22] F. PIERGALLINI, La riforma dei reati tributari, cit., 15 ss.; E. BASILE, Recenti riforme penal-tributarie e responsabilità degli enti. Controverse ricadute di una svolta politico-criminale, in *Riv. dir. trib.*, 2021, 1; in particolare, l'Autore rileva come la l. 157 del 2019 non si sia curata «di estendere agli enti il 'carrot and stick approach' stabilito per i reati tributari, soprattutto circa la non punibilità conseguente a condotte 'riparatorie' del trasgressore» (12); R. BARTOLI, Responsabilità degli enti, cit., 219 ss; R. BARTOLI, Ancora sulle incongruenze, cit., 145 ss. *Contra*, v. D. PIVA, Reati tributari, cit., 6; F. D'ARCANGELO, La responsabilità da reato degli enti, cit., 173 ss. L'Autore propende per una non manifesta irragionevolezza della scelta del legislatore, posto che «la premialità nei confronti dell'ente per le condotte adottate post delictum non consegue esclusivamente alla monetizzazione dell'offesa» e che «la strategia premiale delineata dal legislatore nei confronti dell'ente, inoltre, non si limita al solo piano della riparazione pecuniaria post delictum, ma coinvolge l'assetto organizzativo dell'ente».

[23] R. BARTOLI R., Responsabilità degli enti, cit. p. 219.

[24] R. BARTOLI, Ancora sulle incongruenze, cit., 148.

[25] *Ibid.*, 148; R. BARTOLI, Responsabilità degli enti, 228; A. INGRASSIA, Il bastone, cit., 317.

[26] Ancora R. BARTOLI, *op. cit.*, 145 ss.

[27] Lo ricorda anche P. SEVERINO, L'inserimento dei reati tributari, cit., 129, che fa riferimento al «premio all'ente virtuoso» e alla necessità di incentivare la cooperazione come già accade, nel sistema tributario, per la persona fisica, «anche per non innescare meccanismi di irragionevole disparità», con rimandi a R. BARTOLI, Responsabilità degli enti, cit., 219 ss.

[28] Sul tema, in un confliggere tra l'attribuzione alla norma di una funzione di «avanguardia» e il ritenere il ruolo della disposizione «sopravalutato», tra i tanti, v. O. DI GIOVINE, Lineamenti sostanziali del nuovo illecito punitivo, in *Reati e responsabilità degli enti. Guida al d.lgs. n. 28 giugno 2001, n. 231*, a cura di G. Lattanzi, Milano, 2010, 123 ss; F. CONSULICH, Il principio di autonomia della responsabilità dell'ente. Prospettive di riforma dell'art. 8, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2018, 4, 197 ss; G. DE VERO, La responsabilità penale delle persone giuridiche, in *Trattato di diritto penale*, a cura di C. F. Grosso, T. Padovani, A. Pagliaro, Milano, 2008, 204; cfr. anche A. BERNASCONI, Sub art. 8, in *La responsabilità degli enti*, cit., 167 ss; R. PASCARELLI, Art. 8, in *Enti e responsabilità da reato*, cit., 147 ss; M. BELLACOSA, Art. 8, in *Il 231 nella dottrina e nella giurisprudenza a vent'anni dalla sua promulgazione*, a cura di M. Levis, A. Perini, Bologna, 2021, 292 ss; C. E. PALIERO, La responsabilità penale della persona giuridica: profili strutturali e sistematici, in *La responsabilità degli enti: un nuovo modello di «giustizia punitiva»*, a cura di G. De Francesco, Torino, 2004, 23; V. MONGILLO, La responsabilità penale tra individuo ed ente collettivo, Torino, 2018; P. DI GERONIMO, L'autonomia della responsabilità dell'ente ed i problemi conseguenti alla mancata individuazione della persona fisica autrice del reato, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2016, 4, 237 ss; F. D'ARCANGELO, Il principio di autonomia della responsabilità degli enti, in *La responsabilità degli enti ex d.lgs. n. 231 del 2001 fra diritto e processo*, cit., 308 ss; L. D. CERQUA, Profili generali della responsabilità degli enti dipendente da reato, in *Corr. Merito*, 2007, 8-9, 992 ss; G. VARRASO, Autonomia del sistema sanzionatorio a carico dell'ente nel d.lgs. 231/2001 e non punibilità dell'imputato del reato presupposto, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2020, 1, 21 ss; C. SANTORIELLO, *op. cit.*, 7 ss; C. PIERGALLINI, Premialità, cit., 539 ss. Si veda anche la Relazione al d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231, paragrafo 4, in *La responsabilità degli enti. Commento articolo per articolo*, cit., 23 ss.

[29] V. MAIELLO, Premialità e non punibilità, cit., p. 652; F. MAZZACUVA, L'ente premiato, cit., p. 286 ss; C. PIERGALLINI, *op. cit.*, 538 ss; F. PIERGALLINI, La riforma dei reati tributari, cit., 16.

[30] Si pensi alla particolare tenuità del fatto di cui all'art. 131 bis c.p., alle condotte riparatorie ex art. 162 ter c.p., alla sospensione del procedimento con messa alla prova, all'estinzione del debito tributario mediante pagamento dello stesso ex art. 13 del d.lgs. 74/2000. Li ricordano, tra gli altri, F. D'ARCANGELO, Il principio di autonomia, cit., 322 ss; C. PIERGALLINI, Premialità e non punibilità, cit., 541 ss; L. SPADANO, Le recenti ipotesi di condotte riparatorie post delictum: verso un progressivo ripensamento della giustizia criminale in chiave riparativa?

in Arch. Pen., 2020, 1; P. DI GERONIMO, L'estensione all'ente della disciplina in tema di tenuità del fatto, messa alla prova ed estinzione del reato per condotte riparatorie, in Resp. amm. soc. enti, 2018, 4, 51 ss; E. SCAROINA, Prospettive di razionalizzazione della disciplina dell'oblazione nel sistema della responsabilità da reato degli enti tra premialità e non punibilità, in Dir. pen. cont. – Riv. trim., 2020, 2, 193.

[31] Un richiamo lo si trova al paragrafo 4, Relazione al d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231, cit., 24 ove si legge che «è appena il caso di accennare al fatto che le cause di estinzione della pena (emblematici i casi grazia o di indulto), al pari delle eventuali cause di non punibilità e, in generale, alle vicende che ineriscono a quest'ultima, non reagiscono in alcun modo sulla configurazione della responsabilità in capo all'ente, non escludendo la sussistenza di un reato».

[32] La giurisprudenza si è espressa in tali termini. Cfr. Cass., sez. III, 17.11.2017, n. 9072; Cass., sez. III, 10.7.2019, n. 1420; Cass., sez. III, 23.1.2019, n. 11518; v. anche A. GULLO, Presentazione, cit., 125.

[33] G. COCCO, La punibilità quarto elemento del reato, Padova, 2017, 135: «la differenza tra cause di estinzione e cause di non punibilità riguarda sia il contenuto sia il fondamento. Le prime non richiedono la realizzazione di alcuna condotta da parte del beneficiario e, soprattutto, al loro fondamento concorrono ragioni di varia natura del tutto estranee alle ragioni che determinano la incriminazione; invece, le cause di non punibilità richiedono condotte volontarie da parte del beneficiario entro un termine definito e si fondano sul conseguimento totale o parziale dei fini generalpreventivi perseguiti con l'incriminazione»; sul tema, per completezza, v. anche F. MANTOVANI, Diritto penale. Parte generale, Milano, 2017, 781 ss; G. DE VERO, Corso di diritto penale. Parte generale, Torino, 2020, 793 ss; G. MARINUCCI, E. DOLCINI, G. L. GATTA, Manuale di diritto penale. Parte generale, Milano, 2021, 484 ss; G. RUGGIERO, Punibilità, in Enc. dir., XXXVII, Milano, 1988, 1118 ss.; G. DE FRANCESCO, Punibilità, Torino, 2016; G. VASSALLI, Cause di non punibilità, in Enc. dir., VI, Milano, 1960, 609; M. ZANOTTI, Punibilità (cause di esclusione della), in Dig. disc. pen., Torino, 1995, 524 ss; F. GIUNTA, L'ente non punibile. Prendendo spunto dall'evasione fiscale riparata, in disCrimen, 5 ottobre 2020, 2, «le cause estintive del reato costituiscono una categoria a numero chiuso, ben distinta da tutti gli altri fattori che producono la non punibilità; incluse le previsioni dall'art. 13, cit., i cui effetti devono ritenersi estensibili all'ente»; F. PIERGALLINI, op. cit., 16. Sull'art. 13 del d.lgs. 74/2000 v. E. MUSCO, F. ARDITO, Diritto penale tributario, Bologna, 2021, 59 ss; R. AMADEO, Commento all'art. 13, in La riforma dei reati tributari, a cura di C. Nocerino, S. Puntinati, Torino, 2015, 325 ss.

[34] Lo ricorda, tra gli altri, C. SANTORIELLO, op. cit., 3.

[35] M. 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; R. BARTOLI, Responsabilità degli enti, cit., 220 sulla possibilità di ovviare alla irragionevolezza per via interpretativa e sottolineando come l'art. 8 del d.lgs. 231/2001 necessiti comunque di una «profonda revisione».

[36] E. BASILE, Recenti riforme penal-tributarie, cit., 18.

[37] Ne viene fatto rilievo anche in F. MAZZACUVA, L'ingresso dei reati tributari nel sistema di responsabilità ex crimine degli enti collettivi, in Pen. dir. proc., 2 novembre 2020.

[38] Sul riformare l'art. 8, v. R. BARTOLI, Ancora sulle incongruenze, cit., 151; C. PIERGALLINI, Premialità e non punibilità, cit., 530 ss; F. CONSULICH, op. cit., 197 ss; R. BARTOLI, Responsabilità degli enti e reati tributari, cit., 220; E. SCAROINA, Prospettive di razionalizzazione della disciplina dell'oblazione, cit., 192 ss. Si rimanda anche a quella dottrina che non considera irragionevole la scelta del legislatore, v. F. D'ARCANGELO, Il principio di autonomia, cit. 324 ss; F. D'ARCANGELO, La responsabilità da reato degli enti, cit., 174.

[39] R. BARTOLI, Responsabilità degli enti, cit., 220.

[40] C. E. PALIERO, La responsabilità penale della persona giuridica nell'ordinamento italiano: profili sistematici, in Societas puniri potest. La responsabilità da reato degli enti collettivi, a cura di F. Palazzo, Padova, 2003, 17 ss.; C. E. PALIERO, La società punita: del come, del perché, e del per cosa, in Riv. it. dir. proc. pen., 2008, 4, 1535 ss; tesi ripresa anche da F. PIERGALLINI, op. cit., 17 ss.

[41] C. SANTORIELLO, op. cit., 11; A. INGRASSIA, Circostanze e cause di non punibilità. La voluntary disclosure, in I reati tributari, a cura di R. Bricchetti, P. Veneziani, in Trattato tecnico-pratico di diritto penale, diretto da F. Palazzo, C. E. Paliero, Torino, 2017, 548; F. GIUNTA, L'ente non punibile, cit., 5.

[42] Corte cost., sent. n. 218 del 2014: «è fondatamente contestabile che l'ente possa essere considerato coimputato

dell'autore del reato. Infatti si è ritenuto che, nel sistema delineato dal d.lgs. n. 231 del 2001, l'illecito ascrivibile all'ente costituisca una fattispecie complessa e non si identifichi con il reato commesso dalla persona fisica^[43], il quale è solo uno degli elementi che formano l'illecito da cui deriva la responsabilità amministrativa, unitamente alla qualifica soggettiva della persona fisica, alle condizioni perché della sua condotta debba essere ritenuto responsabile l'ente e alla sussistenza dell'interesse o del vantaggio di questo. Ma se l'illecito di cui l'ente è chiamato a rispondere ai sensi del d.lgs. n. 231 del 2001 non coincide con il reato, l'ente e l'autore di questo, non possono qualificarsi coimputati, essendo ad essi ascritti due illeciti strutturalmente diversi»; Cass., sez. VI, 16.2.2021, n. 45100; Cass., sez. VI, 5.10.2010, n. 2251; Cass., sez. IV, 17.10.2014, n. 3786; si veda anche G. VARRASO, L'«ostinato silenzio» del d.lgs. n. 231/2001 sulla costituzione di parte civile nei confronti dell'ente ha un suo «perché», in Cass. pen., 2011, 7-8, 2549; F. MUCCIARELLI, Il fatto illecito dell'ente e la costituzione di parte civile nel processo ex d.lgs. n. 231/2001, in Dir. pen. proc., 2011, 4, 437.

[43] Così R. BARTOLI, Responsabilità degli enti e reati tributari, cit., 220.

[44] Ibid., 226; R. BARTOLI, Ancora sulle incongruenze, cit., 150, si chiede se il mancato coordinamento tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente in tema di non punibilità sia «stata una svista oppure una scelta consapevole».

[45] Ibid., 227; R. BARTOLI, Ancora sulle incongruenze, cit., 150 ss., conclude affermando che «gli obiettivi della riscossione e della riorganizzazione non sono alternativi. Piuttosto sono incompatibili se perseguiti entrambi a valle, mentre si armonizzano perfettamente se vengono dislocati in momenti differenti».

[46] Supra, nota 42.

[47] C. SANTORIELLO, Cause di non punibilità, cit., 5.

[48] R. BARTOLI, op. cit., 229; SCAROINA E., Prospettive di razionalizzazione, cit., 208.

[49] È opportuno evidenziare, da ultimo, che con il d.l. 34/2023, conv. con mod. dalla legge 26 maggio 2023 n. 56, è stata introdotta, la c.d. «tregua fiscale». L'art. 23 del citato decreto disciplina una causa speciale di non punibilità dei reati tributari, che prevede uno spostamento del termine per il pagamento del debito tributario, «dalle fasi iniziali del giudizio di primo grado alla fase finale del giudizio di secondo grado». Così, G. L. GATTA, «Tregua fiscale» e nuova causa di non punibilità dei reati tributari attivabile fino al giudizio d'appello. E il PNRR?, in Sist. pen., 12 aprile 2023, che evidenzia i tratti comuni e gli elementi differenziali rispetto all'art. 13 citato, per poi soffermarsi sulla tecnica normativa e sui dubbi della novità. Sul punto, ancora F. CAGNOLA, F. BONCOMPAGNI, Reati tributari: la «nuova» causa di non punibilità introdotta dal d.l. 30 marzo 2023, n. 34, in Sist. pen., 13 aprile 2023. Il riferimento rileva in questa sede per l'emergere di una ancora più evidente asimmetria trattamentale – in tema di non punibilità – tra la persona fisica e l'ente.

[50] R. BARTOLI, Responsabilità degli enti, cit., 227, riprendendo le osservazioni di C. PIERGALLINI, Premialità e non punibilità, cit., 546.

[51] In particolare, v. N. DE RENZIS SONNINO, Prime brevi riflessioni sull'adeguamento dei modelli organizzativi conseguente all'inserimento dei reati tributari nel novero delle fattispecie di responsabilità ex d.lgs. n. 231/2001, in Sist. pen., 2020, 7, 164; A. GULLO A., op. cit., 125; M. FERRARI, Nuova 231 e reati tributari: quale approccio per l'impresa?, in Sist. pen., 2020, 7, 153 ss; F. PIERGALLINI, op. cit., 5; L. SALVINI, I reati tributari nel decreto 231/2001: una sfida per le imprese di ogni dimensione, in Sist. pen., 2020, 7, 131 ss; P. IELO, Responsabilità degli enti e reati tributari, in Resp. amm. soc. ed enti, 2020, 1, 13 ss., che si sofferma poi sulla disciplina dell'adempimento collaborativo ex d.lgs. 128/2015; a riguardo anche M. BELLACOSA, L'inserimento dei reati tributari nel «sistema 231»: dal rischio di bis in idem alla implementazione del modello organizzativo, in Sist. pen., 2020, 7, 142 ss. che chiarisce come «un primo utile parametro di riferimento per la costruzione del modello è offerto dal sistema di controllo interno del rischio fiscale, nell'ambito del regime dell'«adempimento collaborativo» ex artt. 3 e ss. del d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128»; osservazioni sul tema anche in D. PIVA, Reati tributari, cit., 2.

[52] D. lgs. 10 ottobre 2022, n.150, di attuazione della legge 27 settembre 2021, n. 134 (cd. «riforma Cartabia»).

[53] F. MAZZACUVA, L'ingresso dei reati tributari, cit., fa notare come «in un sistema che non solo guarda all'ante factum, ma che «scommette» anche sul post factum, l'assenza di una causa di «non sanzionabilità» dell'ente derivante da condotte reintegratorie risulta in definitiva disfunzionale rispetto alla stessa logica del sistema positivo, che si rivela marcatamente negoziale, imperniata com'è non sul binomio obbligo-sanzione, bensì su quello onere-benefici».

* Il simbolo {https/URL} sostituisce i link visualizzabili sulla pagina:
<https://rivista.camminodiritto.it/articolo.asp?id=9945>