

**RESPONSABILITÀ DEGLI ENTI:
PROBLEMATICHE E PROSPETTIVE
DI RIFORMA A VENTI ANNI
DAL D. LGS. 231/2001**

2021 / 1-BIS

Responsabilità da reato tributario dell'ente e ne *bis in idem*: tra "binari" doppi e multipli alla luce del d.l. n. 124 del 2019, conv. in l. n. 157 del 2019.

di Giovanni Grasso

di Giovanni Grasso

Abstract

Lo scritto esamina l'impatto sul *ne bis in idem* della innovazione apportata dalla recente riforma dei reati tributari al quadro dei reati presupposto della responsabilità dell'ente. La punibilità dell'ente per i reati tributari crea un “doppio binario” per l'ente e intensifica la frizione con il principio per gli enti di piccole dimensioni.



The paper examines the impact on the ne bis in idem of the innovation brought by the recent reform law of tax crimes to the framework of crimes presupposed by the corporate liability. The punishment of the entity for tax crimes creates a “double track” for the corporations and intensifies the friction with the principle for small businesses.

Sommario

1. Premessa: l'estensione della responsabilità a carico dell'ente ai reati tributari – **2.** Tra opportunità, necessità e criticità dell'intervento di riforma. – **3.** *Matière pénale*, *ne bis in idem* e principio di proporzione: un quadro generale sintetico della giurisprudenza sovranazionale. – **4.** L'impatto del cumulo punitivo nei confronti degli enti per gli illeciti tributari: le lacune della l. n. 157 del 2019. – **5.** L'accentuata incompatibilità sistemica del cumulo punitivo nei confronti degli enti di piccole dimensioni. – **6.** Conclusioni.

1. Premessa: la riforma dei reati tributari e l'estensione delle incriminazioni per l'ente.

Con il d.l. n. 124 del 2019, conv. con mod. in l. n. 157 del 2019 il legislatore ha introdotto i reati tributari previsti dagli artt. 2-3-10-11 d.lgs. n. 74 del 2000 tra gli illeciti presupposto della responsabilità degli enti da reato, aggiungendo l'art. 25-*quiquiesdecies* all'interno del d.lgs. n. 231 del 2001¹. Più di recente, l'operazione di riforma è stata completata con un ulteriore ampliamento degli illeciti tributari rispetto ai quali può integrarsi la responsabilità dell'ente. Difatti, il d.lgs. n. 75 del 2020 ha incluso anche i reati di cui agli artt. 4-5-10-*quater*, ma solo «*se commessi nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro*» (art. 5, comma 1, lett. c)².

Il legislatore interviene così su una tematica molto discussa in dottrina, qual è quella della estensione della responsabilità dell'ente anche alla materia penal-tributaria³, pure alla luce delle recenti prese

di posizione della giurisprudenza⁴.

In questo modo, l'innovazione legislativa – discendente dagli impulsi sovranazionali veicolati dalla direttiva UE/2017/1371 (c.d. PIF)⁵ – aderisce all'idea della meritevolezza di punizione dell'ente nel cui interesse o vantaggio viene commesso il reato tributario.

Invero, già precedentemente la violazione tributaria poteva determinare conseguenze sanzionatorie dirette in capo all'ente; consentendo l'ordinamento, senza attivare le risorse di cui al d.lgs. 231/2001, di configurare la responsabilità del soggetto collettivo attraverso altri congegni (imputazione per altri reati-presupposto, applicabilità della confisca, nonché, anche in via esclusiva, della sanzione amministrativa), dei quali si darà conto meglio nel prosieguo del presente lavoro.

Da un lato, appare innegabile che il quadro attualmente configuratosi permette di fissare un collegamento immediato tra il tipo di illecito realizzato dalla persona fisica e la ragione e i mezzi di responsabilizzazione degli enti collettivi. Dall'altro lato, il sistema delineatosi a seguito del recente innesto normativo si articola in una

pluralità di risposte punitive nei confronti dell'ente, già destinatario della sanzione amministrativa discendente dall'illecito, sia in quanto concorrente nell'illecito (art. 11 d.lgs. n. 472 del 1997) sia in quanto parte del rapporto tributario, se munito di personalità giuridica (art. 7 d.lgs. n. 269 del 2003). La strutturazione di un siffatto cumulo punitivo può sollevare il problema di un'eventuale incompatibilità con il divieto di *bis in idem*, quindi con l'art. 117, comma I Cost., per mezzo degli artt. 4 prot. 7 CEDU e 50 CDFUE, come interpretati dalla giurisprudenza sovranazionale.

A ben guardare, se si tiene conto della posizione degli enti di piccole dimensioni, caratterizzati da una coincidenza tra titolarità e gestione dell'attività, la frizione con il menzionato principio potrebbe essere già determinata dalla stessa previsione di una responsabilità in capo all'ente, in aggiunta a quella dell'autore del fatto.

2. Tra opportunità, necessità e criticità dell'intervento di riforma.

Come sopra anticipato, il d.l. n. 124 del 2019 sopperisce a una carenza legislativa rappresentata, più che altro, dall'assenza di una disciplina organica tesa alla punizione dell'ente.

In particolare, il quadro normativo pregresso può essere così riassunto schematicamente: a) in primo luogo, sarebbe stato possibile fare ricorso agli strumenti sanzionatori del d.lgs. n. 231 del 2001 sulla scorta di altri presupposti⁶, quali i reati di false comunicazioni sociali, di associazione per delinquere e di autoriciclaggio⁷; b) in secondo luogo, poteva attivarsi la confisca, alla luce della pronuncia con la quale, nel 2014, le Sezioni Unite ne hanno affermato l'applicabilità (intendendola come diretta, in quanto avrebbe avuto ad oggetto beni fungibili) nei confronti dell'ente nel caso della commissione di un reato tributario⁸; c) in terzo luogo, si sarebbe applicata la sanzione amministrativa tributaria nel caso di commissione dell'illecito ex art. 11 d.lgs. n. 472 del 1997, peraltro posta esclusivamente a carico dell'ente personificato ex art. 7 d.lgs. n. 269 del 2003.

Dunque, il sistema previgente non creava "zone franche" rispetto all'ente al quale fosse correlabile ad ogni modo la commissione degli illeciti rientranti nella classe in esame, il quale sarebbe andato incontro comunque a reazioni ordinamentali.

Nel complesso, l'introduzione di tali reati tra quelli che attivano la responsabilità dell'ente è stata ritenuta opportuna e necessaria da parte della dottrina⁹, sia per esigenze di disciplina organica sia per adempiere l'obbligo di recepimento della Direttiva PIF, che ha vincolato l'incriminazione

delle frodi IVA.

Sotto un altro profilo, l'intervento di riforma presenta però talune criticità, prevalentemente riconducibili alla logica di mera afflizione seguita dal legislatore, senza tenere conto dell'ispirazione riscossiva sottostante al settore degli illeciti tributari, che consente di adoperare anche degli strumenti premiali, incentivanti l'adempimento spontaneo da parte dell'autore¹⁰.

L'aver intrapreso la sola via della punizione ha dato vita ad asimmetrie disciplinari tra la responsabilità della persona fisica e quella dell'ente che appaiono ingiustificate di fronte al medesimo scopo perseguito dall'ordinamento (sia da quello nazionale sia da quello eurounitario).

All'irragionevolezza prospettata si affiancherebbe il possibile contrasto con il *ne bis in idem*, sia pure declinato nell'ottica più moderna della garanzia del significato unitario sostanziale delle conseguenze procedurali e sanzionatorie discendenti da uno stesso fatto; unitarietà della quale è emblematica – su tutti gli altri criteri di ordine sostanziale indicati dalla Corte EDU – la proporzionalità complessiva delle sanzioni figlie del c.d. doppio binario.

3. Matière pénale, ne bis in idem e principio di proporzione: un quadro generale sintetico della giurisprudenza sovranazionale.

Come noto, la giurisprudenza della Corte EDU aveva stigmatizzato radicalmente il ricorso al doppio binario procedimentale e sanzionatorio da parte dei legislatori europei, laddove, attraverso il ricorso ai c.d. criteri *Engel*¹¹ e in virtù dell'adesione a una nozione storico-naturalistica di *idem factum*¹², si fosse appurata la natura sostanzialmente penale della sanzione di diversa qualificazione legale.

Così, a partire dalla sentenza adottata il 4 marzo 2014 nel caso *Grande Stevens e altri c. Italia*, la Corte di Strasburgo ha ritenuto del tutto incompatibile con il divieto di cui all'art. 4 prot. 7 CEDU, inteso in un'ottica eminentemente processuale, la duplicazione delle risposte apprestate dagli Stati aderenti in materia di abusi di mercato e illeciti tributari¹³.

Sulla stessa linea della giurisprudenza della Corte EDU si era espressa anche la Corte di Giustizia dell'UE¹⁴ in relazione agli illeciti tributari in materia di IVA¹⁵, la cui presa di posizione non era apparsa chiara agli occhi della nostra giurisprudenza, tanto da dare adito a numerosi rinvii pregiudiziali¹⁶.

Tuttavia, la previsione dell'una e dell'altra tipologia di sanzione è risultata irrinunciabile per il nostro sistema giuridico, come per quello degli altri Paesi europei: da un lato, la sanzione penale,

per le sue caratterizzazioni in termini di gravità, ha rappresentato uno strumento di difesa che il legislatore non poteva abbandonare al cospetto di fatti dotati di particolare dannosità sociale (si pensi agli abusi di mercato) o lesivi di interessi di grande rilevanza pubblica (la tutela dell'Erario e degli interessi finanziari dell'UE); dall'altro lato, le garanzie fondamentali consustanziali alla responsabilità penale e al processo penale non rendono possibile una risposta punitiva immediata e sempre efficace; risultati garantiti, invece, dalla sanzione amministrativa punitiva¹⁷.

Di fronte alla difficoltà dei molteplici ordinamenti che hanno fatto (e che fanno) ricorso al c.d. doppio binario di riformare interi settori del proprio sistema, la via intermedia proposta dalla giurisprudenza Norvegese e scelta dalla successiva (e al momento consolidata) giurisprudenza della Corte EDU¹⁸ – nonché subito dopo anche dalla Corte di Giustizia dell'UE¹⁹ – è stata quella passare dal giudizio di incompatibilità sistemica ad un approccio casistico. Più precisamente, secondo quest'orientamento il rispetto del principio del *ne bis in idem* può essere comunque assicurato laddove il complesso sanzionatorio irrogato sia tale da essere meritevole di qualificazione unitaria, anche alla luce delle relazioni sviluppatesi tra i due procedimenti, secondo il criterio della “*connessione temporale e sostanziale sufficientemente stretta*”²⁰. Il compito di verificare il rispetto della nuova fisionomia del divieto spetta al giudice nazionale, che dovrà verificare la ricorrenza di taluni indici tanto dell'uno quanto dell'altro tipo di connessione, tra i quali spicca soprattutto la proporzionalità della risposta sanzionatoria complessivamente considerata²¹.

Il transito verso questo nuovo modello valutativo, condiviso e adeguato al nostro ordinamento dalla giurisprudenza di legittimità²² e della Corte costituzionale²³, ha determinato l'entrata in scena di un nuovo protagonista: il principio di proporzionalità della pena, il quale, peraltro, ha fondamento costituzionale (artt. 3-27 Cost.)²⁴. Difatti, affinché la duplicazione sanzionatoria possa ritenersi soltanto apparente occorrono dei meccanismi atti a garantire che la sanzione concretamente irrogata sia proporzionata rispetto all'illecito realizzato e, quindi, effettivamente unica.

Qualora ciò non possa essere garantito attraverso la semplice sommatoria delle sanzioni irrogate, occorre prevenire l'esito sproporzionato mediante l'impiego di strumenti che consentano in sede di esercizio della potestà punitiva il temperamento degli effetti pregiudizievoli discendenti dal cumulo ipotizzato.

4. L'impatto del cumulo punitivo nei confronti degli enti per gli illeciti tributari: le lacune della l. n. 157 del 2019.

La previsione della responsabilità dell'ente per l'illecito dipendente dal reato tributario, sia pure ritenuta opportuna e necessaria dai più, reca con sé le criticità proprie di qualsiasi intervento normativo volto a creare un doppio binario punitivo.

Come anticipato, l'ente sarebbe già incorso nella responsabilità formalmente amministrativa a fronte della realizzazione di un illecito tributario.

Si tratta del primo “binario” che, sebbene presenti un *nomen iuris* che ne denoterebbe l'apparente estraneità al diritto penale, come già riconosciuto dalla giurisprudenza europea rispetto alle persone fisiche, sarebbe perfettamente riconducibile alla nozione di *matière pénale* a cui si è fatto cenno sopra.

Tuttavia, questo regime di responsabilità non poteva considerarsi sufficiente al fine di dare impulso all'attivazione di quelle misure correttive dell'organizzazione dell'ente tali da approntare un sistema adeguato di prevenzione dei reati, qual è quello di cui al d.lgs. n. 231 del 2001. Così, la l. n. 157 del 2019 consente di integrare le forme di tutela degli interessi fiscali mercé la costruzione di un secondo binario, rappresentato dal complesso delle sanzioni contemplate per l'ente per la realizzazione di un reato nel suo interesse o vantaggio. Ciò che accomuna il presente binario rispetto al precedente è la qualificazione legale che sembrerebbe ascriverla al diritto punitivo amministrativo, se il collegamento con il reato non ne determinasse l'autonomia: in questo senso, le Sezioni Unite della Corte di cassazione si sono espresse nel senso dell'esistenza di un *tertium genus*, che coniuga i tratti essenziali del sistema penale e di quello amministrativo, prevedendo una responsabilità dell'ente collettivo che si lega a un fatto diverso da quello commesso dalla persona fisica – da intendersi come proprio dell'ente stesso – alla luce, altresì, delle diverse condizioni stabilite ai fini della sua sussistenza²⁵.

Preliminare all'affermazione della violazione del divieto di *bis in idem* è il riscontro della esistenza dello stesso fatto alla base della duplice responsabilità dell'ente. In merito, in senso negativo sembrerebbe deporre la previsione di criteri di attribuzione della responsabilità dell'ente da reato ulteriori rispetto a quelli richiesti ai fini della integrazione dell'illecito amministrativo: si fa riferimento alla necessità della commissione del reato nell'interesse o a vantaggio dell'ente (art. 5, co. 1 d.lgs. n. 231 del 2001) e, segnatamente,

alla colpa d'organizzazione (art. 6 d.lgs. n. 231 del 2001).

Quanto al primo elemento, per ritenere che anche l'illecito amministrativo involga il giudizio sull'interesse dell'ente, è sufficiente considerare che acciocché sia responsabile anche l'ente dell'illecito amministrativo questo deve essere parte del relativo rapporto fiscale (cfr. art. 7 d.lgs. n. 269 del 2003) e la persona fisica deve aver commesso il fatto nella sussistenza del "nesso di occasionalità necessaria" (cfr. art. 11 d.lgs. n. 472 del 1997).

Quanto al secondo elemento, può osservarsi che il richiamo alla colpa d'organizzazione non è in grado di fondare la eterogeneità dei fatti, se si aderisce, come fanno la giurisprudenza europea e quella costituzionale, a una nozione di stampo empirico; in questa visione rilevano gli aspetti storico-oggettivi a cui la norma che prevede l'illecito attribuisce una dimensione costitutiva dello stesso²⁶.

Orbene, se si ritenesse che il fatto (storico-naturalistico) da cui originano la responsabilità ai sensi del d.lgs. n. 231 del 2001 e quella per l'illecito (formalmente amministrativo, ma) sostanzialmente penale è il medesimo, ne discenderebbe l'integrazione di un formale *bis* rispetto a un *idem* che dà luogo a un contrasto potenziale con il divieto di matrice europea²⁷. Il che comporta il necessario controllo della ricorrenza, *case by case*, dei presupposti elaborati dai più recenti orientamenti delle Corti sovranazionali ai fini dell'accertamento della effettiva sussistenza di una risposta ordinamentale unitaria.

Pertanto, ai fini del rispetto del richiamato principio, occorrerà verificare: a) la complementarità degli scopi delle due sanzioni e la medesimezza; b) la prevedibilità del secondo procedimento quale conseguenza della condotta; c) il coordinamento procedimentale e l'adeguata interazione tra le autorità procedenti; d) la proporzionalità complessiva della sanzione, che impone di tenere conto della sanzione precedentemente irrogata in sede di inflizione dell'altra. Oltretutto, il test di proporzionalità assurgerebbe a criterio principale della verifica di compatibilità, come oramai riconosciuto dalla dottrina e dalla giurisprudenza²⁸. Sennonché, è proprio con riferimento a questo canone che emergono i dubbi di compatibilità con il diritto sovranazionale, se si considera che né il primo intervento di riforma (d.l. n. 124 del 2019, conv. in l. n. 157 del 2019) né il secondo (d.lgs. n. 75 del 2020) hanno messo a disposizione del giudice gli strumenti atti a consentire di contenere entro limiti di proporzionalità il concorso tra le due sanzioni.

Tra l'altro, questa mancanza ha generato una disparità di trattamento tra la persona fisica e la

persona giuridica in materia di reati fiscali, stante la previsione in favore della prima di una causa di non punibilità legata al pagamento del debito tributario, i cui effetti sono inestensibili all'ente alla luce della previsione dell'art. 8 d.lgs. n. 231 del 2001. Disparità che taluna dottrina reputa irragionevole, tenuto conto della medesimezza della *ratio* riscossiva che innerva il sistema punitivo tributario e che verrebbe soddisfatta di fronte all'adempimento dell'ente²⁹.

Peraltro, non può trascurarsi che sovente accade che sia l'ente a pagare il debito tributario per conto della persona fisica, ciononostante incorrendo nella sanzione di cui all'art. 25-*quinqüesdecies* d.lgs. n. 231 del 2001³⁰. In questo modo si scoraggerebbe il ricorso all'autodenuncia, poiché le conseguenze dell'illecito non verrebbero elise, ancorché sia intervenuta la soddisfazione dell'interesse del creditore tributario.

Inoltre, manca una previsione analoga all'art. 187-*terdecies* t.u.f. operante in materia di abusi di mercato, la quale consente al giudice di far dialogare le sanzioni del doppio binario e di ricondurle entro canoni di proporzionalità³¹. Tale riferimento normativo è stato tenuto in considerazione anche nelle proposte elaborate *de iure condendo*. Nella specie, taluno ha suggerito l'introduzione di una norma analoga anche per il peculiare "doppio binario" che coinvolge l'ente³².

Alternativamente, si è suggerito di mutuare dal diritto penale tributario gli artt. 19-21 d.lgs. n. 74 del 2000, sia pure con i dovuti adattamenti alla responsabilità dell'ente³³.

Nell'attesa di un'auspicata riforma correttiva da parte del legislatore, la dottrina ha tentato di individuare dei possibili correttivi in via ermeneutica.

Un primo orientamento ha suggerito di fare applicazione dell'art. 119 c.p.³⁴, considerata la natura oggettiva della causa di non punibilità di cui all'art. 13 d.lgs. n. 74 del 2000³⁵, al fine di estenderne gli effetti all'ente. Questa tesi presuppone l'estensione al sistema 231 della disciplina sul concorso di persone nel reato e, inoltre, mira a oltrepassare l'ostacolo rappresentato dall'art. 8, co. 1 lett. b) d.lgs. n. 231 del 2001, che fa rimanere ferma la responsabilità dell'ente qualora intervengano cause di estinzione del reato diverse dall'amnistia.

Diversamente, altra parte della dottrina ha ritenuto che la disparità potesse essere rimossa mediante la ritenuta inapplicabilità dell'art. 8 cit. all'art. 13 d.lgs. n. 74 del 2000 oppure attraverso un'applicazione diretta dei principi elaborati dalla giurisprudenza europea ovvero mediante la dichiarazione di incostituzionalità

dell'art. 187-terdecies t.u.f nella parte in cui non è applicabile alla responsabilità degli enti nel caso di commissione di un illecito tributario³⁶.

In senso alternativo, affinché sia colmata la lacuna legislativa messa in evidenza, si potrebbe prospettare una diversa soluzione, già rinvenibile all'interno del codice penale, la cui centralità all'interno del sistema penale quale legge generale appare indiscutibile (cfr. art. 3-bis; art. 16 c.p.).

Per illustrare questa proposta interpretativa, occorre trarre l'abbrivio dalle considerazioni svolte dalla Corte di cassazione con riguardo all'art. 187-terdecies nel periodo antecedente l'entrata in vigore del d.lgs. n. 107 del 2018. Ebbene, originariamente la disposizione in esame circoscriveva il temperamento del trattamento punitivo alle sole sanzioni di natura pecuniaria. Dunque, l'interrogativo ineriva alla possibilità di impiegare meccanismi compensativi alternativi innanzi a sanzioni di tipo diverso, quali, per l'appunto, quelle detentive.

Partendo dalla ricostruzione dei rapporti tra l'art. 133 c.p. e l'art. 187-terdecies, la Suprema Corte ha ritenuto che la seconda costituisca una norma speciale settoriale, che specifica quanto è già implicito all'interno della prima, norma generale. Difatti, l'art. 133 c.p., attribuisce al giudice il potere discrezionale di determinare la pena, ma pur sempre con il vincolo di rispettarne la legalità, nonché la sua proporzione rispetto al fatto concreto, tenuto conto degli elementi ivi indicati. Si deve concludere che non è necessaria una disposizione specifica che si occupi della compensazione tra sanzione amministrativa sostanzialmente penale e sanzione penale, poiché il giudice dovrebbe già di per sé provvedervi ai sensi dell'art. 133 c.p. A tal fine, dovrà tenere conto degli elementi del fatto che sono già ricompresi nell'ambito dell'accertamento che ha condotto all'applicazione della sanzione amministrativa, onde evitare una duplicazione valutativa di tali profili. Donde, la sanzione penale da irrogare dovrà essere concretamente quantificata in base a quegli aspetti del fatto residuali rispetto al precedente giudizio sanzionatorio³⁷.

Da quanto appena riferito, emerge che se in assenza di una disposizione ad *hoc* il giudice è tenuto a garantire la proporzionalità della risposta punitiva intesa nella sua integrità. Tale dovere deriva da un principio generale di giustizia sostanziale che riguarda l'intero diritto punitivo (artt. 3-27 Cost.) e che trova espressione nell'art. 133 c.p., nonché, per quanto concerne gli enti, nell'art. 11 d.lgs. n. 231 del 2001, di analogo tenore.

A ben guardare – come osservato dagli Autori espressi in senso critico rispetto alla nuova dimensione casistica del *ne bis in idem*

sovranaazionale³⁸ – di fronte a una visione quale quella illustrata rimangono le criticità connesse alla integrale rimessione del controllo di proporzionalità al singolo giudice, che dà la stura a un sindacato “diffuso” di legittimità della sanzione.

Per tali motivi, resta sempre ferma la via maestra di un intervento del legislatore volto a ovviare alle problematiche illustrate e, soprattutto, a rimuovere la diversità di conseguenze discendenti dalla riscossione del tributo in capo alla persona fisica e all'ente.

5. L'accentuata incompatibilità sistemica del cumulo punitivo nei confronti degli enti di piccole dimensioni.

L'innovazione apportata con l. n. 157 del 2019 dei reati presupposto della responsabilità dell'ente dà nuova linfa al dibattito circa la ragionevolezza e i rapporti con il divieto di *bis in idem* della inclusione degli enti di piccole dimensioni all'interno del sistema del d.lgs. n. 231 del 2001³⁹. Detta soggezione è indubbia, alla luce del disposto dell'art. 6, comma 4 d.lgs. cit., il quale consente a tali enti di attribuire all'organo dirigente il compito di vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli e di curare il loro aggiornamento.

La questione di fondo è se possa considerarsi coerente con i principi dell'ordinamento la previsione di un apparato sanzionatorio ulteriore anche in capo all'ente di piccole dimensioni, caratterizzato dalla identità soggettiva del titolare e del gestore dell'impresa, autore del fatto penalmente rilevante che fonda il rimprovero. Più precisamente e in via preliminare, occorre comprendere se in casi siffatti ricorra il requisito dell'*eadem persona* con riferimento alla persona fisica e all'ente a cui il fatto di reato è ascritto.

Ebbene, qualora la risposta dovesse essere positiva, l'intero sistema della d.lgs. n. 231 del 2001 sarebbe (potenzialmente) collidente con l'art. 4 prot. 7 CEDU e l'art. 50 CDFUE nella misura in cui dà vita a una duplicazione delle sanzioni, quella penale per la persona fisica e quella per l'ente, il quale, in questa eventualità, rappresenterebbe soltanto l'*alter ego* della prima.

In questo quadro, assumono particolare rilievo quei contesti normativi in cui è già previsto un “doppio binario” sanzionatorio dotato di natura penale. Nella specie, se a tale originario *bis in idem* il legislatore aggiunge la responsabilità dell'ente da reato e se quest'ultimo va inteso come se fosse la persona fisica, l'intervento additivo aggrava il quadro a carico di tali soggetti, dando luogo a una proliferazione delle conseguenze punitive.

Invero, il tema dell'ammissibilità della estensione del d.lgs. n. 231 del 2001 anche agli enti di piccole dimensioni era già stato oggetto di discussioni in sede di predisposizione dello schema di decreto legislativo. Sennonché, in quella sede la Commissione ministeriale era pervenuta alla decisione di non escludere gli enti di piccole dimensioni, onde evitare contrasti con la legge delega⁴⁰.

Peraltro, la scelta del legislatore è stata apprezzata da quella dottrina che ha escluso la medesimezza soggettiva tra i due protagonisti dell'illecito legata al semplice aspetto dimensionale, e ciò finanche nelle società a socio unico. La ragione di questa conclusione risiede nell'affermata autonomia degli interessi che fanno capo all'ente rispetto a quelli di cui è portatrice la persona fisica, della quale sarebbe testimone anche l'autonomia patrimoniale perfetta, sebbene qui ciò si manifesti in forma più sottile di quanto accade negli altri casi⁴¹.

In questo senso si è espressa da tempo anche la giurisprudenza, che ritiene che il fatto da cui origina la responsabilità – da intendersi come diretta – di cui al d.lgs. n. 231 del 2001 debba considerarsi proprio dell'ente. Quest'ultimo è soggetto giuridicamente diverso dalla persona fisica e risponde per non aver adottato misure organizzative adeguate alla prevenzione di fatti criminosi⁴².

Inoltre, su questo solco si pone anche la giurisprudenza europea, tanto della Corte EDU quanto della Corte di Giustizia dell'UE, che ai fini della esclusione generalizzata dell'*eadem persona* nei casi di responsabilità dell'ente e della persona fisica, evidenziano in modo tranciante ed essenziale la diversità soggettiva tra i due⁴³. Tuttavia, deve precisarsi che nessuna delle due Corti nelle (poche) pronunce in materia hanno affrontato specificamente la questione con riferimento specifico agli enti di dimensioni modeste.

Diversa opinione manifesta un'altra parte degli studiosi, che mette in luce come l'indiscriminata applicazione del d.lgs. n. 231 del 2001 sarebbe foriera di un'inutile e ingiustificata duplicazione sanzionatoria. Secondo questo diverso angolo visuale la dimensione dell'ente e le peculiarità strutturali che questo presenta non consentirebbero di distinguere gli interessi che fanno capo a questo e alla persona fisica: si tratterebbe del medesimo centro di interessi, ricorrendo, quindi, l'*eadem persona* che fonda la conseguente violazione del principio del *ne bis in idem*⁴⁴.

Inoltre, se anche si volesse invocare la colpa d'organizzazione per concludere che il fatto dell'ente è distinto da quello della persona fisica, la struttura gracile di tali enti condurrebbe a sostenere *a fortiori*

la medesimezza del fatto sanzionato, posto che in presenza di un'organizzazione talmente esangue non sarebbe possibile il configurarsi di una loro colpevolezza separata da quella delle persone fisiche⁴⁵.

D'altro canto, la fuga dall'inganno dei formalismi adottato tanto in relazione alla natura penale delle sanzioni quanto rispetto all'*idem factum* dovrebbe portare ad affermare la medesimezza soggettiva, non apparendo sufficiente il mero schermo giuridico societario per ritenere l'ente e la persona fisica due figure diverse.

A giudizio di una parte di questa dottrina «sarebbe stata, dunque, auspicabile, per questi casi, l'introduzione di una causa di esclusione, o quanto meno di riduzione, della (sola) sanzione pecuniaria»⁴⁶.

Peraltro, l'elemento caratterizzante gli enti in esame è stato invocato anche al fine di evidenziare la irragionevolezza della previsione della loro responsabilità, attesa la pratica non escludibilità della stessa ai sensi dell'art. 5, co. 2 del d.lgs. n. 231 del 2001 nei loro confronti. Basti considerare che l'ente sarebbe gravato dalla *probatio diabolica* circa la commissione del reato nell'interesse esclusivo o di terzi, tale in quanto l'assenza del diaframma organizzativo renderebbe sostanzialmente impossibile tale eventualità⁴⁷. Pertanto, l'ente di modeste dimensioni si troverebbe a rispondere in ogni caso, in quanto privato della prova liberatoria, nonostante la sua situazione di debolezza, con una differenza di trattamento irragionevolmente più gravosa rispetto agli enti dotati di maggiore forza economica e conformativa.

In definitiva, è evidente che, aderendo a questa impostazione, l'incompatibilità con il principio del *ne bis in idem* – connessa alla sovrapposizione tra proprietà e gestione – sarebbe sistemica e già esistente a monte, poiché frutto della scelta del legislatore di non differenziare la disciplina in base alle tipologie societarie. Sulla base di questi rilievi, la proposta di questa parte degli studiosi è quello di eliminare la distonia alla radice, cioè mediante l'espressa esclusione della responsabilità da reato dell'ente di piccole dimensioni. Alla luce di quanto illustrato, emerge chiaramente che una soluzione di questo tipo non crea vuoti di tutela, se si tiene conto della permanenza di un quadro sanzionatorio già ampiamente efficace e dissuasivo per la persona fisica, comprensivo della sanzione penale e di quella amministrativa.

Ad ogni modo, qualora l'esigenza di contemplare la responsabilità ai sensi del d.lgs. n. 231 del 2001 anche a tali soggetti collettivi risultasse insopprimibile, si dovrebbero concepire strumenti di contenimento dell'intero carico sanzionatorio,

comprensivo delle tre tipologie di sanzioni, entro gli argini della proporzionalità. Sicché, come già proposto da una parte della dottrina a suo tempo⁴⁸, quantomeno le sanzioni di carattere pecuniario dovrebbero essere tra loro compensate, onde garantire la unicità concreta della risposta sanzionatoria.

Per addivenire a una soluzione del genere, in mancanza di una previsione normativa apposita, anche in questo caso si potrebbero prospettare le soluzioni interpretative viste sopra con riguardo alla generalità degli enti. Quindi, una prima opzione potrebbe essere ancora rappresentata dall'estensione degli effetti causa non punibilità ex art. 13 d.lgs. n. 74 del 2000 all'ente, previo superamento dell'ostacolo normativo di cui all'art. 8 d.lgs. n. 231 del 2001. In questo modo, essa avrebbe una portata applicativa tale da escludere l'irrogazione della pena per la persona fisica e la sanzione per la connessa responsabilità da reato; di guisa che si ritornerebbe al "binario unico" corrispondente alla sanzione amministrativa applicata. L'alternativa sarebbe la proposizione di una questione di legittimità costituzionale dell'art. 187-terdecies t.u.f., salvo che non si riesca a interpretarla in senso costituzionalmente orientato e a riferirla, così, anche ai reati tributari. Infine, anche in questo caso si potrebbe concludere nel senso dell'applicazione della norma generale sulla commisurazione della sanzione, con la conseguenza che si dovrà escludere una nuova sanzione con riguardo a ciò che sia già "coperto" dalle sanzioni precedentemente intervenute: in questo modo, peraltro, coerentemente con quanto sostenuto dalla Cassazione, si riuscirebbe a far dialogare tra di loro anche le sanzioni di genere diverso, quali, oltre a quelle pecuniarie, quella detentiva per la persona fisica e quella interdittiva per l'ente.

6. Conclusioni.

Come si è avuto modo di esaminare nel presente elaborato, l'innesto normativo nel d.lgs. n. 231 del 2001 della riforma dei reati tributari ha sì sopperito a una carenza legislativa, ma ha anche generato nuovi problemi e aggravatine altri.

Certo, con riguardo a quest'ultimo profilo, quantomeno è stato riproposto all'attenzione degli interpreti il tema della pesante afflizione sopportata dagli enti di piccole dimensioni – e dal numero esiguo di persone fisiche che agiscono al suo interno – a causa della quasi totale assimilazione agli altri enti.

Innanzitutto, sembrano maturi i tempi per adottare un approccio sostanzialistico anche nella ricerca dell'*eadem persona*, che non può essere esclusa rispetto a tali figure societarie per la semplice distinzione giuridica ricorrente con la persona fisica: se è vero che l'ente non può essere lo scudo dietro il quale nascondere le responsabilità, è altresì vero che esso non può costituire nemmeno il pretesto per moltiplicarle oltremodo; anzi, lo stesso ente appare il veicolo di una sanzione ulteriore a carico della persona fisica, già vessata dal "doppio binario".

Peraltro, stante lo stretto intreccio con la persona fisica – tanto da poter discorrere di piena sovrapposizione – non appare congruo sottoporre un soggetto di tale debolezza economico-strutturale a un carico sanzionatorio addirittura più grave di quello applicabile rispetto a soggetti economici di dimensione più consistente.

Al di là dei vari interventi di tamponamento delle falle sistematiche, traspare la centralità nel quadro delineato dell'esigenza di una disciplina differenziata degli enti di piccole dimensioni. In particolare, si rende necessario un intervento correttivo che tenga conto di questa peculiare (quanto diffusa) realtà ed eviti un accanimento sanzionatorio che appare privo di qualsiasi giustificazione.

1 Per un quadro complessivo v. S. FINOCCHIARO, *Le novità in materia di reati tributari e di responsabilità degli enti contenute nel c.d. decreto fiscale (d.l. 124/2019)*, in *Sist. pen.*, 18 novembre 2019, disponibile su <https://www.sistemapenale.it/it/scheda/reati-tributari-e-responsabilita-degli-enti-decreto-legge-26-ottobre-2019-n-124>; G. RUTA, *La riforma dei reati tributari, una prima lettura*, in *Questione Giustizia*, 12 dicembre 2019, disponibile su https://www.questionegiustizia.it/articolo/la-riforma-dei-reati-tributari-una-prima-lettura_23-12-2019.php.

2 Per un quadro complessivo, v. D. PIVA, *Reati tributari e responsabilità dell'ente: una riforma nel (ancorché non di) sistema*, in *Sist. Pen.*, 15 settembre 2020, disponibile su <https://www.sistemapenale.it/it/articolo/piva-reatri-tributari-responsabilita-ente-riforma>.

3 In senso positivo, v. E. BASILE, *Brevi note sulla nuova direttiva PIF*, in *Dir. Pen. Cont.*, Fasc. 12/2017, p. 72; P. IELO, *Reati tributari e responsabilità degli enti*, in *Riv. Resp. Amm. Soc. Enti*, 3/2007, pp. 7 ss.; in senso negativo, v. C. SANTORIELLO, *I reati tributari nella responsabilità da reato degli enti collettivi: ovvero dell'opportunità di configurare la responsabilità amministrativa*

delle società anche in caso di commissione di reati fiscali, in *Arch. Pen.* 1/2017, pp. 7 ss.; I. CARACCIOLI, *Reati tributari e responsabilità degli enti*, in *Riv. Resp. Amm. Soc. Enti*, 1/2007, p. 155. Per una sintesi del dibattito, v. F. M. MAGNELLI, *Sulla (in)compatibilità del sistema repressivo degli illeciti fiscali con lo statuto transnazionale del ne bis in idem: tra proporzionalità e 231*, in questa Rivista, 2019, 12 <https://www.giurisprudenzapenale.com/2019/12/16/sulla-incompatibilita-del-sistema-repressivo-degli-illeciti-fiscali-lo-statuto-transnazionale-del-ne-bis-idem-proporzionalita-231/>, pp. 12 ss.

4 Cass., Sez. Un. 5 marzo 2014 (ud. 30 gennaio 2014), n. 10561, Gubert, in *CED Cass.* n. 28646; per un commento, v. C. E. PALIERO – F. MUCCIARELLI *Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche. Ancora a proposito di Cass., sez. un. pen., 30 gennaio 2014 (dep. 5 marzo 2014), n. 10561*, Pres. Santacroce, Rel. Davigo, Imp. Gubert, in *Riv. Trim. Dir. Pen. Cont.* 4/2015; v. anche R. BARTOLI, *Brevi considerazioni in tema di confisca del profitto. Dialogando con la sentenza Gubert e Mario Romano*, in *Dir. pen. cont.*, 20 ottobre 2016.

5 Il cui articolo 6 ha obbligato gli Stati membri ad adottare «le misure necessarie affinché le persone giuridiche possano essere ritenute responsabili di uno dei reati di cui agli articoli 3, 4 e 5 commessi a loro vantaggio da qualsiasi soggetto, a titolo individuale o in quanto membro di un organo della persona giuridica». Per degli spunti critici, v. E. BASILE, *Brevi note sulla nuova direttiva PIF*, in *Dir. Pen. Cont.*, Fasc. 12/2017, p. 72.

6 R. BARTOLI, *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, in *SP* 3/2020, p. 223; F. PIERGALLINI, *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente*, in *SP* 3/2020.

7 Invero, nel senso della non impossibilità di invocare fattispecie “strumentali”, quale quella di associazione per delinquere, se non con riferimento a delitti-scopo già contemplati tra i reati presupposto della responsabilità dell'ente: v. Cass., Sez. VI, 21 gennaio 2014 (ud. 20 dicembre 2013), n. 3635, in *CED Cass.* n. 249820; ma, proprio con riferimento ai reati tributari, in relazione alla possibilità del sequestro preventivo, la giurisprudenza successiva ha affermato l'autonomia del profitto del delitto associativo rispetto a quello dei delitti-scopo, in quanto coincidente con il risultato complessivo di quello ricavato da questi ultimi: v. Cass. 23 novembre 2015, (ud. 14 ottobre 2015), n. 46162, in www.iusexplorer.it; conf. Cass., 8 agosto 2018, (ud. 17 aprile 2018), n. 38243, in *Riv. Trim. Dir. Pen. Ec.* 2018, 837, con nota di M. CROCE.

8 Cass., Sez. Un., 5 marzo 2014 (ud. 30 gennaio 2014), n. 10561, Gubert, in *CED Cass.* n. 258646; per alcuni commenti sulla sentenza, v. nota 4.

9 R. BARTOLI, *ult. op. cit.*, p. 225, seppur ritiene non vi fosse alcun vuoto di tutela, alla luce degli alternativi strumenti alternativi messi a disposizione dall'ordinamento pre-riforma; C. E. PALIERO, *La società punita. Del come, del perché, e del per cosa*, *Riv. it. dir. Proc. Pen.*, 2008, pp. 1529 ss., per la tripartizione tra reati “propri” dell'ente - espressione della volontà collettiva dello stesso – reati meramente strumentali della politica d'impresa e reati espressivi di un modello organizzativo adeguato, cit. in F. PIERGALLINI, *op. cit.*, p. 4, che, in base alle modalità di commissione, ascrive i reati tributari alla prima o alla seconda classe.

10 R. BARTOLI, *ult. op. cit.*, p. 227; A. INGRASSIA, *Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata): iniezioni di irrazionalità nel sistema penale tributario*, in *Dir. Pen. Proc.* 3/2020; C. PIERGALLINI, *Premialità e non punibilità nel sistema della responsabilità degli enti*, in *Dir. Pen. Proc.* 4/2019.

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

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

13 Conf. Corte EDU, 20 maggio 2014, *Nykanen c. Finlandia*; Corte EDU, 27 novembre 2014, *Lucky Dev c. Svezia*; Corte EDU, 10 febbraio 2015, *Kiiveri c. Finlandia*.

14 Per l'adesione ai criteri c.d. *Engel* v. CGUE (Grande Sezione), causa C-489/10, *Bonda*, Sent. 5 giugno 2012.

15 CGUE, causa C-617/10 - *Åklagaren c. Hans Åkerberg Fransson*, Sent. (Grande sez.) 26 febbraio 2013.

16 Trib. di Bergamo, 16 settembre 2015, in www.archiviodpc.dirittoopenaleuomo.org, con nota di F. VIGANÒ, *Ne bis in idem e omesso versamento dell'IVA: la parola alla Corte di Giustizia*, 28 settembre 2015; Cass., Sez. trib. civ., ord. 13 ottobre 2016, (ud. 20 ottobre 2016), n. 20675, in www.archiviodpc.dirittoopenaleuomo.org, con nota di F. VIGANÒ, *A never-ending story? Alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea la questione della compatibilità tra ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio in materia, questa volta, di abusi di mercato*, 17 ottobre 2016; Cass. Civ. Sez. II, 15 novembre 2016, (ud. 27 maggio 2016), n. 23232, *Puma c. Consob*, in www.archiviodpc.dirittoopenaleuomo.org, con nota di F. VIGANÒ, *Ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio: nuovo rinvio pregiudiziale della cassazione in materia di abuso di informazioni di privilegiate*, 28 novembre 2016. Per scongiurare il conflitto con i principi europei, alcuni giudici avevano optato per soluzioni alternative: v. Trib. di Asti, 7 maggio 2015, in questa Rivista, per un tentativo di interpretazione convenzionalmente orientata; Trib. di Terni, 12 giugno 2015, in www.archiviodpc.dirittoopenaleuomo.org, con nota di S. CONFALONIERI, *Ancora in tema di omesso versamento di IVA e ne bis in idem: il Tribunale di Terni dichiara di non doversi procedere per la sanzione penale, per un applicazione del principio di specialità dell'art. 19 D.lgs. n. 74 del 2000*, 02 dicembre 2015.

17 G. M. FLICK – V. NAPOLEONI, *Cumulo tra sanzioni penali e amministrative: doppio binario o binario morto? (<<Materia penale>>, giusto processo e ne bis in idem nella sentenza della Corte EDU, 4 marzo 2014, sul market abuse)*, in *Riv. AIC*, n.

3/2014, 11 luglio 2014.

18 Corte EDU, Grande Camera, 15 novembre 2016, *A. e B. contro Norvegia*.

19 CGUE, cause C-524/15 - *Menci*; C-537/16 - *Garlsson Real Estate e a.*; C-596/16 e C-597/16 - *Di Puma e Zecca*, Sent. (Grande sez.), 20 marzo 2018.

20 Corte EDU, Grande Camera, 15 novembre 2016, *A. e B. contro Norvegia*, § 125; invero, detto criterio non è nuovo nella giurisprudenza europea, che aveva fatto riferimento in alcune pronunce più risalenti (Corte EDU, 30 maggio 2000, *R.T. c. Svizzera*; Corte EDU, 13 dicembre 2005, *Nilsson c. Svezia*) e in una più recente (Corte EDU, 17 febbraio 2015, *Boman c. Finlandia*). Per una conferma successiva dei principi enunciati dalla Grande Camera: Corte EDU, 18 maggio 2017, *Jóhannesson e a. c. Islanda*; Corte EDU, 16 aprile 2019, *Bjarni Armannsson c. Islanda*; Corte EDU, 6 giugno 2019, *Nodet c. Francia*.

21 C. SILVA, *La deriva del ne bis in idem verso il canone di proporzionalità*, in *Arch. Pen.* 1/2019; A.F. TRIPODI, *Ne bis in idem e insider trading: dalla Cassazione i criteri per una risposta sanzionatoria proporzionata*, in *Giur. It.*, Aprile 2020.

22 Così, *ex multis*, Cass. pen., Sez. V, 10 ottobre 2018 (ud. 16 luglio 2018), n. 45829, in questa Rivista; Cass., Sez. trib., 30 ottobre 2018 (ud. 9 luglio 2018), n. 27564; Cass. pen., Sez. V, 31 ottobre 2018 (ud. 21 settembre 2018), n. 49869, *Chiarion*, in questa Rivista, con nota di L. ROCCATAGLIATA, *La proporzionalità del trattamento sanzionatorio complessivamente irrogato per abusi di mercato: disapplicazione in toto vs disapplicazione in mitius della norma interna*, 12 novembre 2018.

23 Corte cost., sent. 24 gennaio 2018, n. 43, che ha restituito gli atti al giudice *a quo* perché facesse applicazione degli indici elaborati dalla Corte EDU nella sentenza del 16 novembre 2016.

24 Per il richiamo delle due disposizioni costituzionali citate, v. Corte cost. 8 marzo 2019, n. 40; per l'inaugurazione del c.d. schema triadico, in luogo del c.d. schema diadico in tema di sindacato del Giudice delle Leggi sul trattamento sanzionatorio legale, v. Corte cost., 10 novembre 2016, n. 236.

25 Cass. pen., Sez. Un., 18 settembre 2014 (ud. 24 aprile 2014), n. 38343, *Espenhahn e altri*, in *CED Cass.* n. 261115. Nel senso della responsabilità amministrativa, *ex multis* v. Cass. pen., Sez. Un., 5 marzo 2014 (ud. 30 gennaio 2014), *Gubert*, n. 10561, in *CED Cass.* n. 28646; per la natura penale della responsabilità: Cass. pen., Sez. II, 30 gennaio 2006 (ud. 20 dicembre 2005), n. 3615, *D'Azzo*, in *CED Cass.* n. 232957. La tesi del *tertium genus* era già stata prospettata nella *Relazione al d.lgs. 8 giugno 2001*, n. 231, p. 12, § 1.1. In dottrina, per il *tertium genus* v. O. DI GIOVINE, *La responsabilità degli enti: lineamenti di un nuovo modello di illecito punitivo*, in AA. VV., *Diritto e impresa: un rapporto controverso*, a cura di A. MANNA, Giuffrè, 2004, p. 435; G. FLORA, *Le sanzioni punitive nei confronti delle persone giuridiche: un esempio di «metamorfosi» della sanzione penale?*, in *Dir. Pen. Proc.*, 2003, pp. 1398 ss.; G. FORTI, *Sulla definizione della colpa nel progetto di riforma del codice penale*, in C. DE MAGLIE - SEMINARA, *La riforma del codice penale. La parte generale*, Atti del Convegno di Pavia, 10-12 maggio 2001, Giuffrè, 2002. Per la responsabilità amministrativa, v. G. MARINUCCI - E. DOLCINI, *Manuale di diritto penale, Parte generale*, V edizione, Giuffrè, 2015, p. 763; F. PALAZZO, *Corso di diritto penale, Parte generale*, Giappichelli, 2006, pp. 47 ss.; M. ROMANO, *La responsabilità amministrativa degli enti, società o associazioni: profili generali*, in *Riv. soc.*, 2002, pp. 398 ss. Nel senso di una responsabilità almeno “para-penale”, v. G. DE SIMONE, *La responsabilità da reato della società nell’ottica dei principi costituzionali*, in AA. VV., *La responsabilità da reato degli enti collettivi: a dieci anni dal d.lgs. n. 231 del 2001. Problemi applicativi e prospettive di riforma*, a cura di V. MONGILLO - A. M. STILE - G. STILE, Jovene, 2013, p. 263; G. DE VERO, *La responsabilità penale delle persone giuridiche*, in *Trattato di diritto penale*, diretto da C. F. GROSSO - T. PADOVANI - A. PAGLIARO, Giuffrè, 2008, pp. 322 ss.; A. FIORELLA, *Le strutture del diritto penale*, Giappichelli, 2018, pp. 652 ss.; R. GUERRINI, *La responsabilità da reato degli enti. Sanzioni e loro natura*, Giuffrè, 2006, pp. 233 ss.; A. MANNA, *La c.d. responsabilità “amministrativa” delle persone giuridiche*, in AA. VV., *La responsabilità degli enti: un nuovo modello di giustizia “punitiva”*, a cura di G. DE FRANCESCO, Giappichelli, 2004, pp. 16 ss.; C. E. PALIERO, *Il d.lgs. n. 231/2001: da ora in poi, società delinquere (et puniri potest)*, in *Corr. giur.* 7/2001, pp. 845 ss.

26 Corte EDU, 10 febbraio 2009, *Sergey Zolotukhin c. Russia*; Corte cost., sent. 21 luglio 2016, n. 200, in cui, in aderenza all’orientamento della Corte EDU, si afferma che «Il fatto storico-naturalistico rileva, ai fini del divieto di bis in idem, secondo l’accezione che gli conferisce l’ordinamento, perché l’approccio epistemologico fallisce nel descriverne un contorno identitario dal contenuto necessario. Fatto, in questa prospettiva, è l’accadimento materiale, certamente affrancato dal giogo dell’inquadramento giuridico, ma pur sempre frutto di un’addizione di elementi la cui selezione è condotta secondo criteri normativi (...) Ciò premesso, questa Corte ha già avuto modo di prendere atto che «l’identità del “fatto” sussiste – secondo la giurisprudenza di legittimità (Cass. Sez. un. 28 giugno 2005, n. 34655) – quando vi sia corrispondenza storico-naturalistica nella configurazione del reato, considerato in tutti i suoi elementi costitutivi (condotta, evento, nesso causale) e con riguardo alle circostanze di tempo, di luogo e di persona» (sentenza n. 129 del 2008)».

27 R. BARTOLI, *ult. op. cit.*, p. 220; F. PIERGALLINI, *op. cit.*, p. 9; F. M. MAGNELLI, *op. cit.*; C. SANTORIELLO, *La nuova responsabilità delle società per i reati tributari*, in *ilpenalista.it*, p. 6.

28 V. note 20-22.

29 R. BARTOLI, *ult. op. cit.*, pp. 225-226; per questo l’Autore suggerisce, innanzitutto, una revisione dell’art. 8 cit.

30 *Ibidem*.

31 Sull’art. 187-terdecies, v. F. MUCCIARELLI, *Gli abusi di mercato riformati e le persistenti criticità di una tormentata disciplina*,

in *Dir. Pen. Cont.*, 10 ottobre 2018, <https://archiviopdc.dirittopenaleuomo.org/d/6249-gli-abusi-di-mercato-riformati-e-le-persistenti-criticita-di-una-tormentata-disciplina>

32 F. PIERGALLINI, *op. cit.*, p. 25.

33 *Ibidem*.

34 *Idem*, p. 18.

35 *Ibidem*; Cfr., Corte d'Appello di Milano, sez. II penale, 02 maggio 2017 (ud. 20 aprile 2017), n. 2210. Per la natura oggettiva, v. anche A. INGRASSIA, *Circostanze e cause di non punibilità. La voluntary disclosure, in I reati tributari*, a cura di R. BRICCHETTI – P. VENEZIANI, *Trattato teorico-pratico di diritto penale*, diretto da F. PALAZZO, C. E. PALIERO, Giappichelli, 2017, pp. 527 ss.

36 R. BARTOLI, *ult. op. cit.*, pp. 220-226.

37 Così, Cass. pen., Sez. V, 31 ottobre 2018 (ud. 21 settembre 2018), n. 49869, *Chiarion*, in questa Rivista, con nota di L. ROCCATAGLIATA, *La proporzionalità del trattamento sanzionatorio complessivamente irrogato per abusi di mercato: disapplicazione in toto vs disapplicazione in mitius della norma interna*, 12 novembre 2018; conf. Cass., sez. V, 30 settembre 2019 (ud. 15 aprile 2019), n. 39999, in *Giur. it.*, Aprile 2020, con nota di A. F. TRIPODI, *op. cit.* Come rileva L. BARON, *Test di proporzionalità e ne bis in idem. La giurisprudenza interna alla prova delle indicazioni euro-convenzionali in materia di market abuse*, in *Arch. Pen.* 3/2019, p. 37, è dubbio se questa soluzione possa valere anche per altre sanzioni, oltre a quella detentiva, quali quelle interdittive e ablatorie; sul punto, l'Autore cita la pronuncia del Tribunale di Milano, n. 14767/2018, che, pur aderendo all'orientamento estensivo del meccanismo compensativo alle sanzioni detentive, non ha applicato il meccanismo compensativo a quelle interdittive e ablatorie pene accessorie dell'art. 186 t.u.f.

38 L. BARON, *op. cit.*, p. 149; V. FELISATTI, *Il ne bis in idem domestico. Tra coordinazione procedimentale e proporzionalità della sanzione*, in *Riv. trim. Dir. Pen. Cont.* 3/2018, p. 141; F. MUCCIARELLI, *op. cit.*; A.F. TRIPODI, *op. cit.*, p. 935.

39 Per una possibile definizione di “enti di piccole dimensioni”, G. DE SIMONE, *Persone giuridiche e responsabilità da reato. Profili storici, dogmatici e comparatistici*, Edizioni ETS, 2012, p. 204, richiama, a tal fine, le Linee Guida di Confindustria: queste enfatizzano l'essenzialità della struttura interna gerarchica e funzionale, atteso che in essi le funzioni sono prevalentemente concentrate su un numero esiguo di soggetti (Confindustria, *Linee Guida per la costruzione dei modelli di organizzazione, gestione e controllo ex d.lgs. 231/2001*, p. 50 – versione aggiornata del 31 marzo 2008, in www.confindustria.it). L'Autore cita, altresì, la Raccomandazione della Commissione UE n. 1442 del 6 maggio 2003, che ha provveduto ad aggiornare le regole in base alle quali un'impresa può essere definita piccola o media (con decorrenza dal 1° gennaio 2005). Inoltre, l'Autore evidenzia la proposta di riforma dell'art. 6, comma 3 d.lgs. n. 231 del 2001 recata nell'art. 1 dello Schema di d.d.l. di modifica dello stesso predisposto dall'AREL: «[...] sono qualificati enti di piccole dimensioni i soggetti che, per due esercizi consecutivi, non hanno superato due dei limiti indicati dal primo comma dell'articolo 2435-bis del codice civile».

40 Come ha evidenziato C. PIERGALLINI, *La disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche e delle associazioni. Sistema sanzionatorio e reati previsti dal codice penale*, in *Dir. Pen. Proc.*, 11/2001, p. 358.

41 V. MONGILLO, *Profili critici della responsabilità da reato degli enti alla luce dell'evoluzione giurisprudenziale*, in *La responsabilità amministrativa delle società e degli enti*, 4/2009, p. 105.

42 Cfr. Cass. pen., sez. VI, 25 ottobre 2017 (ud. 25 luglio), n. 49056, in www.rivista231.it; G.I.P. Trib. Milano, 12 Marzo 2008, in www.rivista231.it; Trib. Milano, Sez. penale-riesame XI, 7 maggio 2008, (ud. 28 aprile 2008), in www.rivista.231.

43 CGUE, cause C-217/15 e C-350/15 - Orsi e Baldetti, Sent. (IV sez.), 5 aprile 2017; Corte EDU, 20 maggio 2014, *Pirttimaki c. Finlandia*.

44 F. CENTONZE, *La responsabilità degli enti e la piccola e media impresa*, in *La responsabilità «penale» degli enti. Dieci proposte di riforma*, F. CENTONZE - M. MANTOVANI (a cura di), Bologna, 2016, p. 106; L. DE MARTINO, *La colpa di organizzazione nel prisma del diritto penale liberale*, Relazione al convegno “Diritto penale e paradigma liberale. Tensioni e involuzioni nella contemporaneità”, Certosa di Pontignano (SI), 24-25 maggio 2019, pubblicato il 30 aprile 2020, in *disCRIMEN*, <https://discrimen.it/la-colpa-di-organizzazione-nel-prisma-del-diritto-penale-liberale/>, p. 15; C. PIERGALLINI, *ult. op. cit.*, p. 358; conf. lo stesso Autore in *I reati presupposto della responsabilità dell'ente e l'apparato sanzionatorio*, p. 227. Con riguardo al socio unico, v. T. GUERINI, *Diritto penale ed enti collettivi. L'estensione della oggettività penale tra repressione, prevenzione e governo dell'economia*, Giappichelli, 2018, p. 61; discorre di “confine labile” tra interesse dell'ente e della persona fisica nelle società unipersonali F. D'ARCANGELO, *La responsabilità da reato delle società unipersonali nel d.lgs. 231/01*, in *Resp. amm. soc. enti*, 2008, p. 153.

45 C. E. PALIERO – C. PIERGALLINI, *La colpa di organizzazione*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 3/2006, pp. 167 ss.

46 C. PIERGALLINI, *ult. op. cit.*, p. 350. Suggerisce l'introduzione di un “principio di compensazione quantomeno rispetto alle società unipersonali o agli enti di piccole dimensioni o ad assetto concentrato V. MONGILLO, *La responsabilità penale tra individuo ed ente collettivo*, Giappichelli, 2018 pp. 482 ss.

47 L. DE MARTINO, *ult. op. cit.*, p. 15.

48 C. PIERGALLINI, *ult. op. cit.*, p. 350.

