

## REATI TRIBUTARI E RESPONSABILITÀ DELL'ENTE: UNA RIFORMA NEL (ANCORCHÉ NON DI) SISTEMA (\*)

di Daniele Piva

*L'ingresso dei reati tributari nel d.lgs. 231/2001 per effetto della L. 157/2019, seguita ora dal d.lgs. 75/2020, appare del tutto fisiologico, attesa struttura e ratio dell'imputazione dell'ente e costituisce, anzi, una risposta tardiva a quella tendenza sostanzialistica che ha sinora alimentato distorsioni interpretative in malam partem. Nel suo complesso, il sistema sembra peraltro già offrire possibili rimedi, in termini di proporzione sanzionatoria, a potenziali collisioni col ne bis in idem declinato secondo il parametro dell'idem factum e sulla base dei criteri giurisprudenziali di connessione sostanziale e procedimentale, con particolare riguardo alla disciplina del pagamento del debito tributario. Nondimeno, l'intervento normativo appare a tratti lacunoso o ambiguo ma, nel contempo, si presta ad avviare un decisivo revirement giurisprudenziale in tema di delega di funzioni.*

SOMMARIO: 1. La fisiologia dell'intervento normativo – 2. I rapporti tra le responsabilità della persona fisica e quelle della persona giuridica – 3. Aporie, ambiguità e occasioni mancate – 4. Possibili riflessi sul *tabù* dell'indelegabilità degli obblighi tributari.

### 1. Paragrafo.

All'indomani dell'entrata in vigore della L. 157/2019<sup>1</sup> la prima sensazione è, quanto all'introduzione dei delitti tributari nel d.lgs. 231/2001, quella del *meglio tardi che mai*, ove solo il pensiero corra alle tante occasioni mancate in corrispondenza dei numerosi provvedimenti che nel tempo hanno inciso sul d.lgs. 74/2000<sup>2</sup>, e, soprattutto, ai moniti lanciati "a squarciagola" dalla giurisprudenza indotta dalla tentazione di

(\*) Contributo destinato alla pubblicazione negli Studi in onore di Antonio Fiorella.

<sup>1</sup> Il DL del 26 ottobre 2019 n. 124 – su cui cfr. già PERINI (2019); FLORA (2019); INGRASSIA (2020a); DELL'OSSO (2020), p. 318 ss.; FINOCCHIARO (2019) o ID. (2020) – era infatti destinato *ab initio*, per sua stessa previsione (art. 39, comma 3), a produrre effetti solo dalla data della sua eventuale conversione in legge. Con potenziali dubbi di legittimità costituzionali relativamente alla mancata sussistenza dei presupposti di cui all'art. 77 Cost. (in tal senso, ad esempio, FINOCCHIARO (2020) e INGRASSIA (2020b), p. 37-39, ma anche la stessa Relazione dell'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione n. 3 del 9 gennaio 2020, p. 2-3) che, tuttavia, potrebbero semmai trovare spiegazione nella necessità di «provvedere con urgenza, anche laddove il risultato sia per qualche aspetto necessariamente differito» (Corte Cost., sent. nn. 16 e 170 del 2017).

<sup>2</sup> Cfr., ad esempio, L. 311/2004; DL 233/2006 convertito in L. 248/2006; DL 78/2010 convertito in L. 122/2010; DL 138/2011 convertito in L. 148/2011; D.lgs. 158/2015; DL 50/2017 convertito in L. 96/2017.

supplire all'inerzia del legislatore sino a sperimentare, ai sensi degli artt. 53 e 19 d.lgs. 231/2001, forme anomale di sequestro e confisca di denaro senza nesso di pertinenzialità<sup>3</sup> o a sovrapporre il profitto del delitto tributario, talvolta persino esteso ai relativi costi (le sanzioni) e non solo ai potenziali guadagni (interessi)<sup>4</sup>, con quello di altri reati-presupposto contestabili all'ente (da quello associativo a quello di (auto)riciclaggio)<sup>5</sup>, per poi correggere gradualmente il tiro<sup>6</sup>.

Ciò che oggi ci consente di affermare che, ove si fosse provveduto prima, non solo si sarebbe dotato il sistema di un efficace strumento di contrasto del fenomeno dell'evasione societaria assicurandosi un'adeguata funzione di prevenzione generale ma si sarebbe anche potuto garantire il contribuente da quella tendenza sostanzialistica, sottesa ai predetti indirizzi, con cui di fatto si è finito per incrinare i principi di riferimento e i canoni di distribuzione della responsabilità tra persona fisica e giuridica<sup>7</sup>.

D'altro canto, come non prendere atto della naturale compatibilità, *ex se*, del delitto tributario con la struttura e la *ratio* stessa dell'imputazione collettiva: dal tendenziale inquadramento come apicale (art. 5, comma 1, lett. *a*) d.lgs. 231/2001) di chi risulti legittimato a rappresentare l'ente nei rapporti col fisco, all'interesse o vantaggio (art. 5) ravvisabile nella soggettiva proiezione della condotta criminosa verso illeciti risparmi o rimborsi d'imposta, sino al dolo di evasione che ben si coniuga con un'illecita politica d'impresa o, all'opposto, con l'elusione fraudolenta del modello quale oggetto di prova liberatoria dell'ente (art. 6, comma 1, lett. *c*), d.lgs. 231/2001)<sup>8</sup>.

Più in generale, la commissione di simili reati attiene a rischi generici, intrinsecamente connaturati allo svolgimento di qualsiasi attività sottoposta ad adempimenti tributari di dichiarazione o di versamento e, dunque, alle modalità di gestione delle relative risorse finanziarie di cui all'art. 6, cpv., lett. *c*), d.lgs. 231/2001. Rischi, oltretutto, riferiti a un'attività proceduralizzata *ex lege* in quanto sottoposta a termini, criteri di calcolo, modulistica e tecniche di inoltro standardizzate e rispetto ai quali, pertanto, la prevenzione dipende strutturalmente dalla adeguata articolazione delle competenze in rapporto all'esigenza di tracciabilità e collegialità dei processi decisionali nonché dalla predisposizione ed efficace attuazione di presidi di controllo: il cuore, insomma, di quella colpa di organizzazione su cui si fonda il rimprovero dell'ente.

Anche sul versante dei modelli organizzativi, peraltro, la normativa di settore sembra aver anticipato quella 231, potendosi mutuare dal regime dell'adempimento collaborativo di cui agli artt. 3-7 del d.lgs. 128/2015 incentrato sull'adozione del cd. *Tax Control Framework* che già postula un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità ai diversi settori dell'organizzazione, l'implementazione di procedure *ad hoc* e,

<sup>3</sup> Cfr. Cass., Sez. Un., 30 gennaio 2014, n. 10561 su cui v., per tutti, MUCCIARELLI-PALIERO (2015).

<sup>4</sup> Cfr. già Cass., Sez. Un., 31 gennaio 2013, n. 18374, in [www.dejure.giuffre.it](http://www.dejure.giuffre.it).

<sup>5</sup> Sulle tecniche di contestazione cd. "indiretta" o persino "parallela" di reati non previsti nel d.lgs. 231/2001 sia consentito, per tutti, il rinvio a PIVA (2019), p. 189 ss.; in precedenza, specialmente GULLO (2018).

<sup>6</sup> Cfr. ad esempio, con riguardo alla confisca di somme depositate su conto corrente, Cass., Sez. III, 12 luglio 2018, n. 41104, in [www.dejure.giuffre.it](http://www.dejure.giuffre.it); Sez. III, 30 ottobre 2017, n. 8995, *ivi*.

<sup>7</sup> In questi termini, già all'indomani del d.lgs. 158/2015, SEVERINO (2016), p. 12.

<sup>8</sup> Così anche D'ARCANGELO (2020), p. 170-172.

comunque, una relazione con cadenza almeno annuale agli organi di gestione per l'esame e le valutazioni conseguenti (art. 4, comma 1, lett. *a*), *b*), e *c*), e comma 2, d.lgs. 128/2015)<sup>9</sup>.

Tanto che, oggi, si tratterebbe in fondo di aggiornare i modelli organizzativi dell'ente – ove pure già ricomprensivi della mappatura dei rischi tributari ai fini della prevenzione dei reati indirettamente coinvolti (false comunicazioni sociali, truffa a danno pubblico, indebita percezione di erogazioni pubbliche, delitti associativi o di (auto)riciclaggio e reimpiego) – garantendo l'attuazione delle misure antielusive mediante integrazione o specificazione dei presidi generali desumibili dagli artt. 6 e 7 d.lgs. 231/2001 (dal sistema disciplinare, alle funzioni dell'organismo di vigilanza e alla gestione dei relativi flussi informativi sino alla disciplina in tema di segnalazioni)<sup>10</sup> che non trovano diretto riscontro nel regime di adempimento collaborativo, in quanto sinora di limitata, ancorché crescente<sup>11</sup>, applicazione (per volume d'affari o su base volontaristica) e comunque previsto ad altri fini<sup>12</sup>. Un altro esempio di quel modello di *compliance a struttura variabile*<sup>13</sup>, composto da un contenuto minimo necessario corrispondente alle componenti comuni a tutte le aree di rischio, e previsioni specifiche volte a declinare nelle singole aree d'impatto (qualificazione dei fornitori, gestione del ciclo passivo, della contabilizzazione delle fatture o dei pagamenti, delle consulenze o sponsorizzazioni, dei rimborsi spese, etc.) la prevenzione del reato, che ormai costituisce un *leitmotiv* della normativa in evoluzione<sup>14</sup>, contribuendo alla individuazione *ex ante* di standard preventivi in grado di tutelare l'ente da meri giudizi col "senno di poi"<sup>15</sup> peraltro supportati, nel caso di specie, dalla nota incertezza dei confini delle incriminazioni tributarie (con riguardo, ad esempio, al requisito della inesistenza della operazione documentata da fatture)<sup>16</sup>.

Non può dunque negarsi che la mancata inclusione dei reati tributari nell'ambito della responsabilità dell'ente ha costituito un vizio d'origine del decreto legislativo 231/2001 e, comunque, uno degli indicatori più emblematici della complessiva

<sup>9</sup> In tema v. già, fra i tanti, GATTA (2018), p. 113 ss.; MELIS (2017), p. 751 ss.

<sup>10</sup> Potrebbe, ad esempio, prevedersi un più stretto coordinamento tra organismo di vigilanza, collegio sindacale, società di revisione e responsabili aziendali di amministrazione e finanza, l'implementazione di specifici flussi informativi inerenti accertamenti fiscali, procedure di interpello all'amministrazione, operazioni di *transfert pricing*, applicazione di regimi di favore o anche l'eventuale estensione delle segnalazioni al consulente fiscale esterno di cui la società si avvalga.

<sup>11</sup> Sul punto v. FERRARI (2020), p. 155.

<sup>12</sup> Per ulteriori esemplificazioni PIERGALLINI (2020), p. 5-10; BELLACOSA (2020), p. 143 s.; GAETA (2020), p. 157 ss.; DE RENZIS SONNINO (2020), p. 161 ss.

<sup>13</sup> IELO (2020), p. 14.

<sup>14</sup> *De iure condito*, può citarsi l'art. 30 d.lgs. 81/2008 e, *de iure condendo*, l'art. 6-bis d.lgs. 231/2001 relativo al modello finalizzato alla prevenzione dei delitti contro la salute pubblica di prossima introduzione nell'art. 25-bis3 d.lgs. 231/2001, come introdotto dall'art. 5 dell'AC 2427 (recante "Nuove norme in materia di reati agroalimentari") già presentato alla Camera il 6 marzo e assegnato in sede referente alla Commissione Giustizia il 23 aprile 2020.

<sup>15</sup> Valorizza positivamente tale aspetto, con riguardo all'idoneità della riforma in esame ad avviare una seria riflessione sui (non pochi) profili critici che la prassi applicativa del d.lgs. n. 231/2001 ha sin qui sollevato, SEVERINO (2020), p. 129 s.

<sup>16</sup> Su cui v., da ultimo, INGRASSIA (2020c), p. 1 ss.

irragionevolezza della selezione dei reati-presupposto da parte di un legislatore schizofrenico che si è nel tempo premurato di inserire i delitti, a valenza solo settoriale (in materia di mutilazione degli organi genitali femminili, razzismo e xenofobia, frodi sportive o esercizio abusivo di giochi o scommesse) o persino antitetica a quella dell'impresa lecita (criminalità organizzata) ma non quelli fisiologicamente connessi al funzionamento, *ex se*, di qualsiasi attività finalizzata alla produzione o gestione, con o senza scopo di lucro, di beni o servizi o la cui imputazione, essendo connessa a decisioni strategiche assunte a livello di vertice collettivo, appare strutturalmente più adatta all'ente che a soggetti individuali.

## 2. I rapporti tra le responsabilità della persona fisica e quelle della persona giuridica.

Se, tuttavia, la l. 157/2019 ben si inserisce *nel* sistema, è quanto ai rapporti tra responsabilità della persona fisica e dell'ente che è stata da subito denunciata una mancata logica *di* sistema nei termini di un'irrazionale contrapposizione tra un diritto premiale/riscossivo e uno punitivo-personale, con particolare riguardo alla disciplina del pagamento del debito tributario e, più in generale, all'ennesima potenziale collisione col principio del *ne bis in idem* declinato secondo gli Engel *criteria*<sup>17</sup>.

Insomma, non si è fatto in tempo a salutare con favore la novella, quanto all'*an* della nuova responsabilità dell'ente, che immediatamente sono piovute le critiche sul *quomodo*, all'insegna di quel *poenae non sunt multiplicanda sine necessitate* intorno al quale da sempre ruotano le riserve in materia<sup>18</sup>.

---

<sup>17</sup> Cfr. BARTOLI (2020a), p. 219 ss. il quale, al riguardo, paventa possibili questioni di legittimità costituzionale per mancata applicazione nei confronti dell'ente dell'art. 13 d.lgs. 74/2000 o persino dell'art. 187-*terdecies* d.lgs. 58/1998 come modificato dall'art. 4, comma 17, d.lgs. 107/2018 che disciplina analogo cumulo sanzionatorio in materia di *market abuse* (in tema MUCCIARELLI (2018), p. 275 ss.); nonché ancora ID. (2020), p. 146 ss. e 150 s.; PIERGALLINI (2020), 15-19, la quale, preso atto dell'applicazione ormai generalizzata dell'art. 8 d.lgs. 231/2001 alle cause di non punibilità ancorché diverse da quelle di estinzione del reato cui la disposizione letteralmente si riferisce (come da ultimo ribadito, in tema di particolare tenuità del fatto *ex art.* 131-*bis* c.p., da Cass., Sez. III, 23 gennaio 2019, n. 11518 e Sez. III, 10 luglio 2019, n. 1420, entrambe in *www.dejure.giuffre.it*), prospetta invece sul piano ermeneutico un'estensione degli effetti del pagamento del debito tributario in quanto assimilato a circostanza oggettiva ai sensi dell'art. 119 c.p. nell'ambito di illecito plurisoggettivo dell'ente (mutuando dalla nota ricostruzione di PALIERO, *La Società punita: del come, del perché e del per cosa*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2008, 1535 ss.): soluzione che - va comunque rilevato per inciso - non appare tuttavia univocamente sostenuta da una giurisprudenza sinora orientata più ai singoli effetti applicativi che all'argomentazione teorica (in tema si rinvia, anche per riferimenti puntuali, a PIVA, *Concorso di persone e responsabilità dell'ente: vuoti normativi, incertezze giurisprudenziali e prospettive di riforma*, in *Arch. Pen.*, 1/2016, 1 ss.; di recente, GRECO, *L'illecito dell'ente dipendente da reato. Analisi strutturale del tipo*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2019, p. 2091 ss., che pure conclude nel senso dell'impossibilità di ricondurre la struttura della responsabilità della persona giuridica ad una delle forme di plurisoggettività valide per gli individui, trattandosi di «un modello ibrido e anomalo di coautoria»); SALVINI (2020), p. 134; BELLACOSA (2020), p. 138 ss.

<sup>18</sup> Cfr., tra i tanti, AMBROSETTI (2016), p. 460 ss.; CORSO (2016); CAVALLINI-TROYER (2016), p. 61 ss.; SANTORIELLO (2017), p. 82 ss.; ID. (2019), 9 ss.; TORTORELLI (2018); MAGNELLI (2019).

A noi pare, tuttavia, che, per quanto contraddistinta da luci e ombre, proprio l'essere una riforma *nel* sistema consenta, allo stato, di escludere o, quantomeno, attenuare i vizi della mancanza di una riforma *di* sistema.

Preliminarmente, quanto all'invocazione del *ne bis in idem*, pur ammettendo in teoria la natura sostanzialmente punitiva della sanzione tributaria (in quanto maggiorazione o sovrattassa)<sup>19</sup> come quella del *genus* 231<sup>20</sup>, ci sembra che al riparo da censure non debba rimanere soltanto, come già chiarito a livello comunitario<sup>21</sup>, il cumulo di sanzioni tra soggetti diversi ma anche quello riguardante la sola persona giuridica, potendosi dubitare, in radice, della stessa sussistenza del requisito dell'*idem factum* ove inteso, secondo il noto insegnamento della giurisprudenza costituzionale<sup>22</sup>, sì nella prospettiva storico-naturalistica ma pur sempre alla luce degli elementi costitutivi della fattispecie<sup>23</sup>. Mentre, infatti, la responsabilità esclusiva o solidale (a seconda che l'ente abbia o meno personalità giuridica) ai sensi, rispettivamente degli artt. 7 d.lgs. 269/2003 (convertito in L. 326/2003) e 11 d.lgs. 472/2997, si fonda soltanto sulla violazione tributaria commessa dal dipendente o dal rappresentante o dall'amministratore, anche di fatto, nell'esercizio delle proprie funzioni o incombenze, l'addebito 231 dei medesimi soggetti indicati dall'art. 1 d.lgs. 231/2001 presuppone, come noto, un illecito complesso che neppure si esaurisce nel reato (ove pure se ne volesse ravvisare la corrispondenza in fatto con la predetta violazione tributaria) ma piuttosto lo contiene<sup>24</sup>, vuoi come evento di una fattispecie plurisoggettiva, vuoi come mera condizione di punibilità secondo le diverse ricostruzioni nel tempo prospettate<sup>25</sup>.

---

<sup>19</sup> In tal senso, sia pur non con specifico riguardo alla legislazione italiana, Corte EDU, Nykänen c. Finlandia, 20 maggio 2014, in *Dir. pen. cont.*, 5 giugno 2014, con nota di DOVA, *Ne bis in idem in materia tributaria: prove tecniche di dialogo tra legislatori e giudici nazionali e sovranazionali*; Corte EDU, Lucki Dev. c. Svezia, 27 novembre 2014, *ivi*, 11 dicembre 2014, con nota di DOVA (2014a); *Ne bis in idem e reati tributari: una questione ormai ineludibile*; Corte EDU, Kiiveri c. Finlandia, 10 febbraio 2015, *ivi*, 27 maggio 2015, con nota di DOVA (2014b); Corte EDU, Sez. I, 18 maggio 2017, Johannesson c. Islanda, n. 22007/11, in *Dir. pen. cont.*, 22 maggio 2017, con nota di VIGANÒ (2017) e su cui, volendo, v. altresì TRIPODI (2018a), p. 84 ss.; Corte EDU, Sez. II, 16 aprile 2019, Bjarni Armannsson c. Islanda, in *Dir. pen. cont.*, 7 maggio 2019, con nota di GALLUCCIO (2019). Ad analoghe conclusioni era peraltro giunta, già con riguardo alle ammende stabilite per false fatture dal *False Claims Act Civil* federale, la Corte americana nel caso *United States vs. Halper*, 490, U.S. (1989) su cui cfr. MASERA (2018), p. 125 ss.

<sup>20</sup> Mutuando da Cass., Sez. Un., 4 aprile 2014, n. 38343, in *Cass. pen.*, 2015, p. 426 ss. con nota di SUMMERER (2015) e in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2014, p. 1925 ss. con note di FIANDACA (2014) e RONCO (2014).

<sup>21</sup> Corte Giust., Sez. IV, 5.4.2017, Orsi, C-217/15, e Baldetti, C-350/15, in *Dir. pen. cont.*, con nota di SCOLETTA (2017).

<sup>22</sup> Corte Cost., sent. n. 200/2016 in *Dir. pen. cont.*, 24 luglio 2016 con nota di ZIRULIA (2016).

<sup>23</sup> Cenni in tal senso anche in D'ARCANGELO (2020), p. 178.

<sup>24</sup> In altri termini, il "fatto" della persona fisica coincide con quello costitutivo del reato-presupposto commesso *hic et nunc* da soggetto apicale o sottoposto dell'ente (artt. 6 e 7, d.lgs. 231/2001) laddove quello della persona giuridica corrisponde, invece, a quel deficit di organizzazione, gestione e controllo (art. 6, d.lgs. 231/2001) oppure di direzione o vigilanza *ex ante* (art. 7, d.lgs. 231/2001), riconducibile all'esercizio di funzioni apicali, che abbia reso possibile la realizzazione del primo.

<sup>25</sup> Per un'analisi delle quali può rinviarsi, ancora, a PIVA (2016).

Ma ove anche si voglia da ciò prescindere<sup>26</sup>, i rischi di duplicazioni sanzionatorie connessi alla riforma del 2019 non sembrano determinare una sproporzione sanzionatoria simile a quella che, sinora, ha stimolato interventi correttivi del giudice costituzionale<sup>27</sup>.

In particolare, il cumulo tra sanzione fiscale e sanzioni 231 per i delitti di frode (artt. 2 e 3 d.lgs. 74/2000), derivante dalla mancata estensione all'ente della causa di non punibilità dell'art. 13 d.lgs. 74/2000 in assenza di una norma *ad hoc* in grado di derogare al principio di autonomia dell'art. 8 d.lgs. 231/2001, non sembra eccessivamente afflittivo in ragione degli effetti che tale circostanza produce sia sul versante amministrativo sia su quello 231<sup>28</sup>.

A norma dell'art. 13 cpv. d.lgs. 74/2000, l'integrale pagamento del debito tributario comporta, infatti, il versamento della sanzione soltanto in misura ridotta ai sensi dell'art. 13, d.lgs. 472/1997.

Sul versante 231, rimangono poi applicabili soltanto le sanzioni pecuniarie di cui all'art. 25-*quinqüesdecies*, comma 1, lett. a), b) e c), peraltro significativamente ridotte da un terzo alla metà in corrispondenza dell'attenuante dell'art. 12 cpv. lett. a), d.lgs. 231/2001 o, comunque, determinate in un numero di quote che tiene conto del ravvedimento operoso ai sensi di quanto previsto all'art. 11, comma 1, d.lgs. 231/2001. A seguito della restituzione del profitto del reato al danneggiato non scatterà, invece, alcun provvedimento di sequestro o confisca ai sensi degli artt. 53 e 19 d.lgs. 231/2001 (al pari di quanto avviene per la persona fisica secondo l'interpretazione ormai diffusa della formulazione, assai più imprecisa, dell'art. 12-*bis* d.lgs. 74/2000)<sup>29</sup>. Né, tantomeno, potranno mai venire in considerazione le sanzioni interdittive e, per l'effetto, la pubblicazione della sentenza di condanna ai sensi dell'art. 18, comma 1, d.lgs. 231/2001, dal momento che l'art. 25-*quinqüesdecies*, comma 3, d.lgs. 231/2001, rinviando ai "casi previsti dai commi 1 e 2", presuppone il conseguimento da parte dell'ente di un profitto di rilevante entità<sup>30</sup>: fermo restando il divieto comunque già desumibile dall'art. 17, lett. b), d.lgs. 231/2001 ove concorrano le ulteriori condizioni previste alle lettere a) e c).

Il tutto sempre che l'ente risulti responsabile nel merito: proprio la scoperta del fatto e la tempestiva attivazione del ravvedimento operoso prima di averne avuto "formale conoscenza", specie ove accompagnata dalla preventiva applicazione di adeguate sanzioni disciplinari, potrebbe costituire indice di idoneità ed efficace attuazione del modello organizzativo e, nel contempo, di una sua elusione fraudolenta da parte del rappresentante legale eventualmente incentivato a falsificare le dichiarazioni contando di poter poi addebitare all'ente i costi della condotta riparatoria, peraltro reiterabile nel tempo. Da questo punto di vista, la causa di non punibilità

<sup>26</sup> In tal senso, sembra protendere per la sussistenza del requisito dell'*idem factum* BELLACOSA (2020), p. 139.

<sup>27</sup> Cfr. ad esempio, con riguardo alla duplicazione tra confisca del prodotto e del profitto dell'illecito amministrativo di manipolazione di mercato, Corte Cost. n. 112/2019.

<sup>28</sup> In questi termini, esclude parimenti la manifesta irragionevolezza del sistema D'ARCANGELO (2020), 173 s.

<sup>29</sup> Cfr., solo da ultimo, Cass., Sez. III, 15 maggio 2020, n. 15218, in *Giurisprudenza Penale Web*, 2020, 5, con nota di MEAZZA (2020).

<sup>30</sup> IELO (2020), p. 18.

costituisce anzi un fattore potenzialmente criminogeno nei confronti della persona fisica, prescindendo da qualsiasi giudizio di meritevolezza soggettiva e dalla valutazione di istanze rieducative<sup>31</sup>.

Ne deriva la possibilità di escludere, altresì, ogni violazione del *ne bis in idem* ove anche astrattamente invocabile a fronte di provvedimenti non giurisdizionali come quelli emessi dall'autorità competente *ex lege* ad accertamento e sanzioni<sup>32</sup>.

Premesso che la disciplina dell'art. 13 d.lgs. 74/2000 rientra nell'ambito di una discrezionalità legislativa sinora apparentemente esercitata entro i limiti della ragionevolezza quanto a selezione dei reati e limiti temporali<sup>33</sup>, nella rimodulazione normativa degli effetti 231 in corrispondenza del pagamento del debito tributario può intravedersi, dunque, almeno un profilo di quella sufficiente *connessione sostanziale e temporale* che, come dimostra la sua generalizzata estensione<sup>34</sup>, consente ora di superare il *test* di legittimità del cumulo sanzionatorio nei termini assunti dalla giurisprudenza sovranazionale<sup>35</sup>, comunitaria<sup>36</sup> e costituzionale<sup>37</sup>.

Motivo per cui va pure contestualizzato il rischio del paventato conflitto d'interessi tra persona fisica, orientata al pagamento del debito tributario o a richiedere la relativa provvista all'ente in nome del quale abbia agito onde conseguire la non punibilità, e persona giuridica, tesa invece a non accondiscendere in quanto altrimenti esposta all'autodenuncia. In realtà, dal punto di vista sostanziale gli effetti di favore tendono, viceversa, a convergere ed è semmai sul versante processuale che l'inerzia dell'ente potrebbe precludere ogni prova liberatoria ai sensi dell'art. 6, d.lgs. 231/2001, ove il comportamento *ex post* assurga a criterio di valutazione dell'idoneità o efficace attuazione *ex ante* del modello organizzativo. Tema che, peraltro, investe tutte le cause di estinzione o di non punibilità connesse a ravvedimenti *post factum* (in materia ambientale, di delitti contro la pubblica amministrazione, esercizio abusivo di giuoco o scommesse, di tutela dei diritti d'autore), almeno sino ad un eventuale ripensamento della barriera ad oggi segnata, a livello general-preventivo, dall'art. 8 d.lgs. 231/2001<sup>38</sup>.

<sup>31</sup> Così MUCCIARELLI (2020), p. 14; CONSULICH (2020). Per un quadro di sintesi sulla funzione prettamente riparativa di simili misure si rinvia a MEZZETTI (2016), p. 3094 ss.

<sup>32</sup> Così, da ultimo, Corte EDU, Grande Camera, 8 luglio 2019, Mihalache c. Romania, ric. n. 54012/10, in *Sist. Pen.*, 12 dicembre 2019, con nota di CARERI (2019).

<sup>33</sup> Cfr., rispettivamente, Cass., Sez. III, 7 maggio 2020, n. 1390 e Sez. III, 15 maggio 2020, n. 15218, entrambe in *Giurisprudenza Penale Web*, 2020, 5, con nota di MEAZZA (2020).

<sup>34</sup> Cfr., ad esempio, con riguardo al rapporto tra sanzione penale e disciplinare, Cass., Sez. II, 15 dicembre 2016, n. 9184, in *Dir. pen. cont.*, 21 aprile 2016, con nota di ZUFFADA (2016).

<sup>35</sup> Cfr. Corte EDU, 15 novembre 2016, n. 24130/11, A. e B. c. Norvegia, in *Dir. pen. cont.*, 18 novembre 2016, con nota di VIGANÒ (2016); Corte EDU, Sez. I, 18 maggio 2017, Johannesson c. Islanda, cit.; Corte EDU, 6 giugno 2019, Nodet c. Francia, in *Dir. pen. cont.*, con nota di SCOLETTA (2019).

<sup>36</sup> Cfr. CGUE, GS, 20 marzo 2018, Menci, C-524/15; CGUE, GS, 20.3.2018, Garlsson e al. c. Consob, C-537/16; CGUE GS, 20 marzo 2018, Enzo di Puma c. Consob e Antonio Zecca c. Consob, C-596/16 e C-597/16. Per un'analisi congiunta RECCHIA (2018); GALLUCCIO (2018b), p. 286 ss.; TRIPODI (2018b), p. 455 ss.; ID. (2017), p. 1061 ss.; SILVA (2019); da ultimo, GAMBARDELLA, (2020), p. 435 ss. e, più ampiamente, MADIA (2020), p. 96 ss.

<sup>37</sup> Cfr., da ultimo, Corte Cost. n. 43/2018 in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 3/2018, p. 234, con nota di GALLUCCIO (2018a); n. 222/2019 in *Cass. pen.*, 2020, 588, con nota di APRILE (2020).

<sup>38</sup> In tema v., da ultimo, SCAROINA (2020); CONSULICH (2020). In precedenza, tra i più recenti, specialmente, DI GERONIMO, *L'estensione all'ente della disciplina in tema di tenuità del fatto, messa alla prova ed estinzione del reato*

Ma anche nel caso in cui l'ente non provveda all'integrale pagamento del debito tributario, l'eventuale cumulo tra le sanzioni amministrative e quelle 231 (pecuniarie, confisca del profitto del reato e, solo ove quest'ultimo sia di rilevante entità, interdittive con eventuale pubblicazione della sentenza di condanna), oltre a non determinare un risultato eccessivamente afflittivo e a dipendere da una duplicazione di procedimenti prevedibile, riguarda sanzioni aventi *scopi complementari* aventi ad oggetto fatti e disvalori *diversi*.

Le prime riguardano la violazione tributaria e, almeno mutuando dalla giurisprudenza sovranazionale<sup>39</sup>, mirano ad un effetto deterrente-compensatorio, peraltro accentuato dalla riforma *ex* L. 157/2019, rapportandosi a un multiplo dell'imposta evasa.

Le seconde, invece, costituiscono la risposta dell'ordinamento a un deficit organizzativo e hanno finalità prettamente rieducativo-riparatoria essendo dirette, per lo più, a incentivare l'eliminazione delle carenze che hanno consentito o quantomeno agevolato la commissione del reato tributario<sup>40</sup>: prova ne sia la riduzione delle sanzioni pecuniarie come la sospensione delle misure cautelari o la conversione delle interdittive in pecuniarie dopo la sentenza di condanna ovvero l'esclusione della confisca ove a ciò si provveda (artt. 12, 17, 49 e 78 d.lgs. 231/2001) o, comunque, si restituisca il profitto al danneggiato (art. 19, d.lgs. 231/2001)<sup>41</sup>.

D'altronde, il criterio della finalità della sanzione viene già utilizzato per "dirigere il traffico" tra le sanzioni 231 e le altre, sol che si pensi a quanto già avvenuto con riguardo al cumulo della confisca *ex* art. 19 d.lgs. 231/2001 e della sanzione contabile connessa al danno erariale, attesa la natura punitiva della prima e quella prettamente recuperatoria della seconda<sup>42</sup>.

A ciò si aggiunga che un ulteriore abbattimento del trattamento sanzionatorio potrebbe derivare per l'ente dall'opzione per il patteggiamento, atteso che in relazione ai reati-presupposto di frode fiscale il pagamento del debito tributario non costituisce più, sia pur nei soli casi previsti dall'art. 13 cpv. d.lgs. 74/2000<sup>43</sup>, condizione di accesso al

---

*per condotte riparatorie*, in *La responsabilità amministrativa delle società e degli enti*, 4/2018, p. 60; PIERGALLINI (2019), p. 546; FIORELLA-MASUCCI (2019), p. 527; MONGILLO (2017), p. 311 ss. e 393 ss.

<sup>39</sup> Corte EDU, 15 novembre 2016, n. 24130/11, A. e B. c. Norvegia, cit.

<sup>40</sup> Si noti, peraltro, che è sulla base della diversità di scopo che sinora è stato ammesso il concorso tra sanzioni 231 e sanzioni di altro tipo come, ad esempio, quelle contabili (cfr., in tal senso, Cass., Sez. I, 4 settembre 2018, n. 39874, in *www.dejure.giuffre.it*; Sez. II, 2 agosto 2019, n. 35462, *ivi*).

<sup>41</sup> In questo senso, la responsabilità dell'ente assurge a modello di riparazione anziché di punizione come rileva, per tutti, DONINI (2018), p. 579 ss.

<sup>42</sup> Cfr. Cass., Sez. 2 luglio 2019, n. 35462, in *www.dejure.giuffre.it*; Sez. I, 4 settembre 2018, n. 39874, *ivi*.

<sup>43</sup> Diversamente, ove possa valere solo come circostanza attenuante - ad esempio proprio nei confronti di chi intenda patteggiare subito dopo aver appreso della pendenza del procedimento penale a suo carico - deve ritenersi che il pagamento continui tuttora a costituire condizione di accesso al rito per entrambe (persona fisica e giuridica), ai sensi del comma 2 dell'art. 13-bis cpv. d.lgs. 74/2000 il quale richiama il comma 1 applicabile, come risulta dal suo inciso iniziale, "fuori dai casi di non punibilità". Al riguardo, vale la pena segnalare che si è registrata qualche iniziale incertezza da parte della giurisprudenza che, nel riprendere pedissequamente, con riguardo ai delitti degli artt. 4 e 5 d.lgs. 74/2000, quanto già rilevato a proposito delle diverse ipotesi di omesso versamento (Cass., Sez. III, 12 aprile 2018, n. 38684), non sembra aver tenuto in



rito per la persona fisica e, quindi, anche per quella giuridica ai sensi e per gli effetti dell'art. 63 d.lgs. 231/2001.

A chiudere il cerchio interviene, infine, il processo di commisurazione giudiziale che, ove orientato al rispetto del vincolo già derivante dall'art. 50 CDFUE<sup>44</sup>, può garantire, indipendentemente da previsioni di scomputo *ad hoc* (come quella prevista dall'art. 187-*sexiesdecies* d.lgs. 58/1998), la complessiva proporzionalità del trattamento sanzionatorio, nei termini tracciati da quel recente orientamento giurisprudenziale in tema di *market abuse*<sup>45</sup> destinato ora, a nostro avviso, a valere anche in materia penal-tributaria: non solo con riguardo alla persona fisica (ai sensi degli artt. 7 d.lgs. 472/1997 e 133 c.p. rispettivamente, quale autore della violazione tributaria e imputato del corrispondente reato) ma anche nei confronti dell'ente rispetto al quale, in virtù delle analoghe previsioni degli artt. 11 e 14 (quanto a entità delle sanzioni pecuniarie nonché tipologia e durata delle interdittive), neppure può escludersi la teorica possibilità di scendere al di sotto del minimo di cento quote della sanzione pecuniaria fissato all'art. 10 d.lgs. 231/2001, tenendosi conto di quella già irrogata sul versante amministrativo (anche all'esito di accertamento con adesione)<sup>46</sup>.

Quanto alla connessione *procedimentale*, anche nei confronti dell'ente, la cui posizione processuale è sostanzialmente assimilata a quella della persona fisica ai sensi di quanto disposto dagli artt. 34-44 35, 36 e 38 d.lgs. 231/2001, potranno valere sia gli obblighi di comunicazione tra Guardia di Finanza, Autorità giudiziaria e Agenzia delle Entrate<sup>47</sup> miranti ad assicurare una sostanziale contestualità dell'avvio dell'accertamento tributario e di quello penale, sia le forme di circolazione del materiale probatorio raccolto dall'indagine penale all'accertamento tributario e viceversa<sup>48</sup>, di cui vi è ormai ampio riscontro in giurisprudenza<sup>49</sup>.

---

debita considerazione la peculiarità delle condizioni dell'art. 13 cpv. d.lgs. 74/2000 (cfr., in particolare, Cass., Sez. III, 23 ottobre 2018, n. 10800, in *Giurisprudenza Penale Web*, 2019, 4, con nota di COSTA, *Reati tributari e patteggiamento senza estinzione del debito fiscale esteso anche ai delitti di dichiarazione infedele, omessa presentazione della dichiarazione e distruzione e occultamento delle scritture contabili ex artt. 4, 5 e 10 S.lgs. 74/2000*; Cass., Sez. III, 22 ottobre 2019, n. 48029, in *www.dejure.giuffre.it*), tornando solo di recente a chiarire meglio tale profilo (cfr. Cass., Sez. III, 2 ottobre 2019, n. 47287, in *www.dejure.giuffre.it*) ancorché, dopo l'entrata in vigore della L. 157/2019, neppure la Relazione dell'Ufficio del Massimario n. 3/2020 contenga ora precise indicazioni sul punto (p. 21 s.).

<sup>44</sup> La cui diretta applicazione nell'ambito degli ordinamenti nazionali è stata riconosciuta da CGUE, GS, 26.2.2013, *Aklagaren c. Hans Akerberg Fransson*, in *Dir. pen. cont.*, 15 aprile 2013, con nota di VOZZA (2013).

<sup>45</sup> Si allude, in particolare, a Cass., Sez. V, 19 novembre 2019, n. 5679, in *Giurisprudenza Penale Web*, 10 febbraio 2019; Sez. V, 15 aprile 2019, n. 39999, in *Giur. it.*, aprile 2020, p. 932 ss., con nota di TRIPODI, *Ne bis in idem e insider trading: dalla Cassazione i criteri per una risposta sanzionatoria proporzionata*; Sez. V, 21 settembre 2018, n. 49869, in *Giurisprudenza Penale Web*, 2018, 11, con nota di ROCCATAGLIATA (2018).

<sup>46</sup> Così come avvenuto, sempre in tema di abusi di mercato, in Trib. Milano, 1° febbraio 2019, in *Dir. pen. cont.*, 15 marzo 2019, con nota di MUCCIARELLI (2019).

<sup>47</sup> Ai sensi, rispettivamente, degli artt. 331 c.p.p., 36 D.P.R. 600/2973 e 14, comma 4, L. 537/1993 (come modificato dall'art. 1, comma 141, L. 208/2015).

<sup>48</sup> Ai sensi, rispettivamente, degli artt. 63, comma 1, DPR 633/1972 e 33, comma 3, DPR 600/1973 e degli artt. 234 o 238-*bis* c.p.p. e 220 delle relative norme di attuazione, di coordinamento e transitorie.

<sup>49</sup> Sulla possibilità che gli elementi probatori acquisiti nel procedimento penale siano posti dal giudice tributario a base del proprio convincimento cfr. tra le tante, Cass. civ., Sez. V, 14 novembre 2012, n. 19859,

Anche sotto questo profilo, la riforma della L. 157/2019 sembra dunque inserirsi in un sistema tutto sommato già munito degli anticorpi necessari a fronteggiare il virus del *ne bis in idem*, in una logica di “colpi e contraccolpi” risultante dalla combinazione tra determinazioni legali e criteri di commisurazione giudiziale.

Del resto, la giurisprudenza domestica è da tempo orientata nel senso di ammettere, in materia tributaria, il cumulo delle sanzioni amministrative e penali sia nei confronti della persona fisica<sup>50</sup> che di quella giuridica<sup>51</sup>, escludendo l’applicazione del principio di specialità di cui all’art. 19 d.lgs. 74/2000<sup>52</sup> che – detto per inciso – non sortirebbe comunque alcun effetto per l’ente, atteso quanto ivi disposto al secondo comma così come, sull’eseguibilità della sanzione amministrativa, dall’art. 21 cpv. d.lgs. 74/2000.

In conclusione, l’introduzione della responsabilità dell’ente per reati tributari non appare tale da far paventare, almeno nell’immediato, questioni di legittimità costituzionale in grado di mettere concretamente a repentaglio la tenuta dei presupposti come dei criteri di compromesso sinora utilizzati per mitigare gli effetti di un *ne bis in idem* dalla portata altrimenti esplosiva. Anche se appare ormai opportuno un intervento del legislatore che, muovendo da quanto ormai emerso nel diritto vivente a proposito di illeciti a doppio binario, introduca meccanismi in grado di garantire *ex ante* la complessiva proporzionalità della risposta sanzionatoria, tuttora rimessa all’applicazione di canoni insufficienti (come quelli desumibili dagli artt. 19-21 d.lgs. 74/2000) o indeterminati (come quello della *connessione sostanziale e temporale* dei procedimenti) e comunque esposti, nei singoli casi, a potenziali censure di manifesta irragionevolezza.

---

in [www.dejure.giuffre.it](http://www.dejure.giuffre.it); Sez. V, 20 marzo 2013, n. 6918, *ivi*; nonché Cass., Sez. III, 3 dicembre 2010, n. 24587 e 22 maggio 2015, n. 10578, *ivi*, entrambe relative alla possibilità che la sentenza penale irrevocabile, pur non spiegando efficacia di giudicato, possa essere presa in considerazione come possibile fonte di prova dal giudice tributario. Per converso, sulla possibilità che gli elementi probatori acquisiti nel processo tributario facciano ingresso nel processo penale Cass., Sez. III, 21 ottobre 2008, n. 39358, in [www.dejure.giuffre.it](http://www.dejure.giuffre.it); Sez. III, 18 gennaio 2016, n. 1628, *ivi*; Sez. III, 5 dicembre 2018, n. 54379, *ivi*.

<sup>50</sup> Cfr., da ultimo, Cass., Sez. III, 22 settembre 2017, n. 6993, in *Dir. pen. cont.*, 16 marzo 2018, con nota di TRIPODI (2018c) e GAETA (2018). Per una rassegna aggiornata ANDRONIO (2019), p. 393 ss.; SILVA (2018), 257 ss.; RIVELLO (2018).

<sup>51</sup> Basti ricordare, in tema di abusi di mercato, Cass., Sez. Un., 23 giugno 2009, n. 20935, in *Banca borsa tit. cred.*, 2010, 3, II, p. 290 (s.m.) e in *Foro it.*, 2010, 11, I, p. 2138, in cui si è riconosciuta la legittimità del cumulo della responsabilità *ex d.lgs. 231/2001* col vincolo solidale stabilito dall’art. 61. 689/1981.

<sup>52</sup> In tal senso v. nel tempo, sia pur con diverse argomentazioni connesse alla non omogeneità dei due illeciti o al loro rapporto in termini di asserita alternatività o progressione, Cass., Sez. III, 14 gennaio 2015, n. 31378, in *Dir. pen. cont.*, 21 settembre 2015, con nota di VALSECCHI (2015); Cass., Sez. III, 15 maggio 2014, n. 20266, in *Riv. dir. trib.*, 2014, IV, p. 55 ss., con nota di CESARI (2014) e in *Il Fisco*, 2014, p. 2503 ss., con nota di SANTORIELLO (2014a); Sez. III, 8 aprile 2014, n. 40526, in *Il Fisco*, 2014, p. 4083 ss., con nota di SANTORIELLO (2014b); Sez. III, 8 maggio 2014, n. 30267, in [www.dejure.giuffre.it](http://www.dejure.giuffre.it); nonché già Sez. Un., 28 marzo 2013, nn. 37424 e 37425, in *Dir. pen. cont.*, 18 settembre 2013, con nota di VALSECCHI (2013). Per un ampio esame, anche critico, di questo orientamento può rinviarsi ora a MADIA (2020), p. 351 ss.

### 3. Aporie, ambiguità e occasioni mancate.

Ciò non toglie che, pur volendo prescindere dalle modifiche apportate ai singoli delitti tributari tuttora affetti da ambiguità sintattiche, rapporti controversi e incertezze applicative derivanti dalla stratificazione dei plurimi interventi normativi succedutisi nel tempo<sup>53</sup>, la l. 157/2019 non costituisce una vera e propria riforma *di sistema*.

Anzitutto, perché il legislatore ha proceduto ad una selezione dei reati-presupposto di dubbia ragionevolezza<sup>54</sup> che neppure trova ora rimedio nel d.lgs. 75/2020 di attuazione della Direttiva PIF 1371/2017<sup>55</sup> in cui si prevede sì l'introduzione, nel nuovo comma 1-*bis* dell'art. 25-*quinquiesdecies* d.lgs. 231/2001, dei delitti di cui agli artt. 4, 5 e 10-*quater*, d.lgs. 74/2000 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*), n. 1), d.lgs. 75/2020): con la conseguenza dell'ennesima diversificazione della responsabilità dell'ente a seconda dell'imposta interessata e della dimensione transfrontaliera del reato-presupposto. Né, tantomeno, alcun valore di sistema può attribuirsi, ai fini di un suo inquadramento come fattispecie autonoma anziché circostanziale<sup>56</sup>, alla previsione dell'ipotesi dell'art. 2, comma 2-*bis* d.lgs. 74/2000 nell'art. 25-*quinquiesdecies*, comma 1, lett. *b*) d.lgs. 231/2001 che, senza necessità e volontà di indicarne la qualificazione giuridica, si limita piuttosto a graduare le sanzioni pecuniarie in relazione diversa gravità dei fatti.

Sul versante della punibilità per delitto tentato, non si è poi garantito un coordinamento, quanto ai delitti dichiarativi di cui agli artt. 2 e 3 d.lgs. 74/2000, tra la disciplina dell'art. 6 d.lgs. 74/2000 – ove anche ridimensionata a fronte di reati *commessi anche nel territorio di altro Stato membro dell'Unione Europea al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro*, come prevede ora l'art. 2 d.lgs. 75/2020 – e quella dell'art. 26 d.lgs. 231/2001 che si limita a stabilire una riduzione da un terzo alla metà delle sanzioni pecuniarie e interdittive in relazione alla commissione, nelle forme del tentativo, di tutti i delitti ivi indicati, esonerando l'ente solo ove volontariamente impedisca il compimento dell'azione o la realizzazione dell'evento. Al riguardo, seppure non sembra sostenibile un diverso regime per la persona fisica e per l'ente dal momento che l'illecito amministrativo deve comunque dipendere da reati, né a ciò potrebbe mai condurre il principio di autonomia dell'art. 8 d.lgs. 231/2001 semmai incentrato sulle vicende (*ex post*) e non sul regime (*ex ante*) della punibilità del reato-presupposto, sarebbe stato meglio una precisazione del legislatore dato che, in teoria, neppure potrebbe escludersi a priori un diverso atteggiarsi della pretesa comportamentale dell'ordinamento nei confronti del singolo e di

---

<sup>53</sup> Si rinvia a MUCCIARELLI (2020), p. 33 s.; nonché, limitatamente al settore penale delle imposte di consumo *ex d.lgs. n. 504/1995*, a DONELLI (2020).

<sup>54</sup> PIERGALLINI (2020), p. 4 s.

<sup>55</sup> Su cui v., già a suo tempo, BASILE (2017), p. 63 ss.

<sup>56</sup> Come sembra peraltro preferibile stando all'analogo precedente dell'art. 2, comma 3, d.lgs. 74/2000 poi abrogato dall'art. 2, comma 36-*vicies semel* DL 138/2011 convertito in L. 148/2011.

un'organizzazione cui, in effetti, potrebbe richiedersi di prevenire anche condotte preparatorie intervenendo, ad esempio, a livello disciplinare.

Nell'ampliare gli effetti dell'estinzione del debito tributario, si è sprecata poi l'occasione per parificarvi *expressis verbis* il caso dell'annullamento della pretesa da parte della stessa amministrazione finanziaria rispetto al quale ogni diversa soluzione in termini di punibilità, pena o accesso al rito del patteggiamento sembrerebbe porsi in contrasto con gli artt. 3 e 24 Cost<sup>57</sup>.

Quanto alle interferenze tra la posizione della persona fisica e quella dell'ente, ulteriori profili di irragionevolezza si registrano, sia pur al netto dell'esercizio della discrezionalità legislativa, con riguardo alla confisca allargata di cui art. 12-ter, d.lgs. 74/2000<sup>58</sup>.

In primo luogo, non si comprende il motivo per cui nell'art. 12-ter, rispettivamente lettere *a)* e *b)* d.lgs. 74/2000 si sia voluto fare riferimento, in relazione alla condanna o al patteggiamento per i delitti previsti dagli artt. 2 e 3 d.lgs. 74/2000, a presupposti diversi (ammontare degli elementi passivi fittizi o dell'imposta evasa) nonostante l'ormai acclarata omogeneità dei fatti rientranti nelle rispettive incriminazioni che si distinguono solo per la loro diversa espressione documentale<sup>59</sup>.

In secondo luogo, resta da chiarire se tale confisca debba applicarsi anche ove il profitto del reato risulti appannaggio esclusivo dell'ente ovvero a fronte dell'isolata condanna per un singolo episodio che, in quanto tendenzialmente inidonea ad integrare il requisito della sproporzione e dunque a giustificare, secondo l'*id quod plerumque accidit*, il meccanismo presuntivo caratterizzante la misura *de qua*, potrebbe viceversa rivelarsi mero strumento di elusione del normale procedimento amministrativo di recupero delle somme eventualmente evase.

Ma, soprattutto, nei contesti societari non (para)familiari la misura rischia di ricadere su un soggetto privo di mezzi e comunque diverso da quello nel cui patrimonio si realizza l'effettivo arricchimento<sup>60</sup>.

Quanto alla "ragionevolezza temporale" che – stando a quanto indicato dalla Corte Costituzionale (sent. 33/2018) – costituisce uno dei presupposti di tale confisca<sup>61</sup>, la sua efficacia differita a condotte successive all'entrata in vigore della L. 157/2019, nonostante serva a scongiurarne opportunamente ogni effetto retroattivo ai sensi dell'art. 200 c.p. per assimilazione alle misure di sicurezza, non vieta di attribuire rilevanza anche agli acquisti effettuati in precedenza con potenziali ricadute sulla prevedibilità delle relative conseguenze.

---

<sup>57</sup> Sul punto già SEVERINO (2016), 9.

<sup>58</sup> In tema BONTEMPELLI (2019), p. 23 ss.

<sup>59</sup> Cfr., tra le più recenti, Cass., Sez. III, 1 aprile 2020, n. 10916, in *Sist. Pen.*, 20 maggio 2020, con nota di RAPELLA (2020); Sez. III, 20 gennaio 2020, n. 1998; Sez. III, 25 ottobre 2018, n. 6360.

<sup>60</sup> PIERGALLINI (2020), p. 14; BARTOLI (2020b), p. 149.

<sup>61</sup> Per un commento FINOCCHIARO (2018), p. 131 ss.

#### 4. Possibili riflessi sul *tabù* dell'indelegabilità degli obblighi tributari.

Ma è sul piano delle responsabilità individuali che la riforma del 2019 appare decisamente fuori dal sistema, contrapponendosi frontalmente al principio di indelegabilità degli obblighi tributari nell'ambito dell'organizzazione collettiva<sup>62</sup>. Ed è proprio qui che il pensiero corre alla celebre opera di Antonio Fiorella (1985) – cui tali scritti sono dedicati – nella quale affiora la portata necessariamente generale, salvo divieto espresso, del trasferimento di funzioni e il suo nesso di diretta derivazione dal principio di personalità della responsabilità penale.

Se, infatti, da un lato, la responsabilità dell'ente può dipendere anche dall'esercizio di fatto di poteri apicali (art. 5, comma 1, lett. a), d.lgs. 231/2001) o comunque dalla corrispondente qualifica di cui all'art. 2639 c.c. (o anche, in materia infortunistica, dell'art. 299 d.lgs. 81/2008) e soprattutto, dall'altro, le esigenze cui deve rispondere il modello organizzativo si raccordano anche all'"estensione dei poteri delegati" (art. 6 comma 2 d.lgs. 231/2001), costituendo l'adeguata articolazione delle competenze uno dei requisiti di idoneità del modello stesso<sup>63</sup>, dovrà giocoforza tendenzialmente superarsi quel diffuso orientamento giurisprudenziale che, in virtù di generici quanto infondati richiami alla tassatività, personalità o inderogabilità dell'obbligo d'imposta, tende a negare l'efficacia della delega in materia da parte del rappresentante legale dell'ente<sup>64</sup>. Al contrario, potendosi auspicabilmente stabilizzarsi, pur in mancanza di una norma *ad hoc*, l'indirizzo volto ad affermare la teorica possibilità di conferire valide deleghe fiscali a dipendenti o consulenti<sup>65</sup> o persino a responsabilizzare l'amministratore di fatto<sup>66</sup>, come del resto già avviene nella normativa di settore (art. 11, d.lgs. 472/1997).

Detto altrimenti: da un'altra occasione persa per un intervento *ad hoc*, un'occasione da non perdere per tornare a riflettere sulla rigidità di una soluzione che, irragionevolmente, continua a negare, in linea di principio, la possibilità di un trasferimento di funzioni quando in gioco è l'interesse fiscale e ad ammetterla, invece, sia pur a condizioni e limiti predeterminati, a fronte della tutela di beni ben più rilevanti come la vita, l'incolumità fisica o l'ambiente. E su questo – ci permettiamo di aggiungere – anche Antonio Fiorella sarebbe senz'altro d'accordo.

<sup>62</sup> Su cui v. SCAROINA (2017), p. 105 ss.

<sup>63</sup> Emblematica, al riguardo, la giurisprudenza in materia ambientale secondo cui, ai fini della responsabilità dell'ente ai sensi dell'art. 25-*undecies* d.lgs. 231/2001, la mancanza di deleghe di funzioni costituisce, di per sé prova della mancanza di un efficace modello organizzativo adeguato a prevenire la consumazione del reato da parte dei vertici societari (Cass., Sez. III, 24 febbraio 2017, n. 9137, in [www.dejure.giuffre.it](http://www.dejure.giuffre.it)).

Ma anche quanto all'ipotesi di reato commesso dal sottoposto, può richiamarsi quell'indirizzo teso a incentrare la responsabilità dell'ente sulla mancata specifica deduzione di un assetto connotato dall'attribuzione di mirati poteri e doveri in grado di garantire l'osservanza dei medesimi obblighi di direzione e vigilanza di cui all'art. 7, comma 1, d.lgs. 231/2001 (Cass., Sez. VI, 25 maggio 2018, n. 54640, in [www.dejure.giuffre.it](http://www.dejure.giuffre.it)).

<sup>64</sup> Cfr., ad esempio, Cass., sez. III, 29 ottobre 2009, n. 9163, in [www.dejure.giuffre.it](http://www.dejure.giuffre.it); Cass., sez. IV, 5 maggio 2016, n. 18845, *ivi*; Sez. III, 14 gennaio 2020, n. 9417, *ivi*.

<sup>65</sup> Cfr. Cass., Sez. III, 28 aprile 2015, n. 50201, in [www.dejure.giuffre.it](http://www.dejure.giuffre.it); Sez. III, 4 aprile 2012, n. 27720, *ivi*.

<sup>66</sup> Cfr. Cass. Sez. III, 14 maggio 2015, n. 38780, in [www.dejure.giuffre.it](http://www.dejure.giuffre.it).

## Bibliografia

AMBROSETTI, “I reati tributari”, in Ambrosetti-Mezzetti-Ronco, *Diritto penale dell’impresa*, (Bologna, Zanichelli), p. 460 ss.

ANDRONIO, Alessandro Maria (2019): “Il problema del “ne bis in idem” tributario, in Scarcella (eds.), *La disciplina penale in materia d’imposte dirette e I.V.A.*” (Torino, Giappichelli), p. 393 ss.

APRILE, Ercole (2020): “La Corte Costituzionale chiarisce quali sono i criteri per valutare la compatibilità con il divieto di bis in idem di un sistema normativo che prevede il ‘doppio binario sanzionatorio’, penale e amministrativo, per lo stesso fatto”, *Cassazione penale*, p. 588 ss.

BARTOLI, Roberto (2020a): “[Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza](#)”, *Sistema Penale*, 3, p. 219 ss.

BARTOLI, Roberto (2020b): “[Ancora sulle incongruenze della recente riforma in tema di reati tributari e responsabilità dell’ente](#)”, *Sistema Penale*, 7, p. 145 ss.

BASILE Enrico (2017): “[Brevi note sulla nuova direttiva PIF](#)”, *Dir. Pen. Cont.*, 12, p. 63 ss.

BELLACOSA, Maurizio (2020): “[L’inserimento dei reati tributari nel “sistema 231”: dal rischio di bis in idem alla implementazione del modello organizzativo](#)”, *Sistema Penale*, 7, p. 137 ss.

BONTEMPELLI, Manfredi (2019): “[La confisca o le confische da illecito \(penale\) tributario?](#)”, *Sistema Penale*, 12, p. 23 ss.

CARERI, Alessia (2019): “[I presupposti della garanzia convenzionale al ne bis in idem: dalla Grande Camera nuove precisazioni](#)”, *Sistema Penale*, 12 dicembre.

CAVALLINI, Luca-TROYER, Stefano, “Brevi riflessioni sulla relazione tra il d.lgs. 231/2001 e i reati tributari: poenae non sunt multiplicanda sine necessitate”, *La responsabilità amministrativa delle società e degli enti*, 3.

CESARI, Guglielmo (2014): “Illecito penale tributario. Il principio del ne bis in idem alla luce della più recente giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell’Uomo e della Cassazione”, *Rivista di diritto tributario*, IV, p. 55 ss.

CONSULICH, Federico (2020): “Il diritto di Cesare. Lo stato del diritto penale tributario al volgere del decennio”, *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, 1.

CORSO, "Il doppio binario sanzionatorio tributario: un vulnus al divieto di secondo giudizio?", *Archivio penale*, 3.

COSTA, Davide (2019): "Reati tributari e patteggiamento senza estinzione del debito fiscale esteso anche ai delitti di dichiarazione infedele, omessa presentazione della dichiarazione e distruzione e occultamento delle scritture contabili ex artt. 4, 5 e 10 D.lgs. 74/2000", *Giurisprudenza Penale Web*, 4.

D'ARCANGELO, Fabrizio (2020): "[La responsabilità da reato degli enti per i delitti tributari: sintonie e distonie di sistema](#)", *Sistema Penale*, 7, p. 167 ss.

DELL'OSSO, Alain Maria (2020): "Corsi e ricorsi nel diritto penal-tributario: spunti (critici) sul c.d. decreto fiscale", *Diritto penale e processo*, 3, p. 318 ss.

DE RENZIS SONNINO, Nicola (2020): "[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](#)", *Sistema Penale*, 7, p. 161 ss.

DONELLI, Federico (2020): "[Le novità apportate dal "decreto fiscale" al diritto penale tributario delle imposte di consumo](#)", *Sistema Penale*, 30 gennaio.

DONINI, Massimo, (2018): "Compliance, negozialità e riparazione dell'offesa nei reati economici. Il delitto riparato oltre la restorative justice", in Paliero, Carlo Enrico-Viganò, Francesco-Basile, Fabio-Gatta, Gianluigi (eds.), *Studi in onore di Emilio Dolcini*, Tomo I e II (Milano, Giuffrè), p. 579 ss.

DOVA, Massimiliano (2014a): "Ne bis in idem e reati tributari: una questione ormai ineludibile", *Diritto penale contemporaneo*, 5 giugno.

DOVA, Massimiliano (2014b): "Ne bis in idem e reati tributari: nuova condanna della Finlandia e prima apertura della Cassazione", *Diritto penale contemporaneo*, 11 dicembre.

FERRARI, Massimo (2020): "[Nuova 231 e reati tributari: quale approccio per l'impresa?](#)", *Sistema Penale*, 7, p. 153 ss.

FIANDACA, Giovanni (2014): "Le Sezioni Unite tentano di diradare il "mistero" del dolo eventuale", *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, 4, p. 1925 ss.

FINOCCHIARO, Stefano (2018): "La Corte costituzionale sulla ragionevolezza della confisca allargata. Verso una rivalutazione del concetto di sproporzione?", *Diritto penale contemporaneo*, 2, p. 131 ss.

FINOCCHIARO, Stefano (2019): [“Le novità in materia di reati tributari e di responsabilità degli enti contenute nel c.d. decreto fiscale \(d.l. n. 124/2019\)”](#), *Sistema Penale* 18 novembre.

FINOCCHIARO, Stefano (2020): [“In vigore la “riforma fiscale”: osservazioni a prima lettura della legge 157/2019 in materia di reati tributari, confisca allargata e responsabilità degli enti”](#), *Sistema Penale*, 7 gennaio.

FIGIELLA, Antonio, *Il trasferimento di funzioni nel diritto penale dell’impresa* (Firenze, Nardini) 1985.

FIGIELLA, Antonio-MASUCCI, Massimiliano (2019): “Logica, criticità e riforme del sistema punitivo per l’illecito dell’ente da reato”, *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, p. 527 ss.

FLORA, Giovanni (2019): “Prime riflessioni sulle problematiche penalistiche del recepimento della “direttiva PIF” nel settore dei reati tributari e della responsabilità “penale” degli enti”, *disCrimen*, 12 novembre 2019.

GAETA, Cinzia (2020): [“Etica e responsabilità d’impresa in materia fiscale”](#), *Sistema Penale*, 7, p. 157 ss.

GAETA, Gennaro (2018), “Dove non arriva il principio: il ne bis in idem tra sanzioni tributarie e politica giudiziaria delle Corti superiori”, in *Archivio penale*, 1.

GALLUCCIO, Alessandra (2018a): “Ne bis in idem e reati tributari: la Consulta restituisce gli atti al giudice a quo perché tenga conto del mutamento giurisprudenziale intervenuto con la sentenza A e B c. Norvegia”, *Diritto Penale Contemporaneo*, 3, p. 234 ss.

GALLUCCIO, Alessandra (2018b): “La Grande Sezione della Corte di Giustizia si pronuncia sulle attese questioni pregiudiziali in materia di bis in idem”, *Diritto Penale Contemporaneo*, 3, p. 286 ss.

GALLUCCIO, Alessandra (2019): “Non solo proporzione della pena: la Corte EDU ancora sul bis in idem”, *Diritto penale contemporaneo*, 7 maggio.

GAMBARDELLA, Marco (2020): “Condotte economiche e responsabilità penale” (Torino, Giappichelli).

GATTA, Gianluigi (2018), “I profili di responsabilità penale nell’esercizio della *Corporate Tax Governance*”, in MARINO, Giuseppe (eds.), *Corporate Tax Governance. Il rischio fiscale nei modelli di gestione dell’impresa* (Milano, Giuffrè), p. 113 ss.



GRECO, Eliana (2019): "L'illecito dell'ente dipendente da reato. Analisi strutturale del tipo", *Rivista italiana di diritto procedura penale*, p. 2091 ss.

GULLO, Antonio (2018): "Autoriciclaggio e reati tributari", *Diritto penale contemporaneo*, 13 marzo.

IELO, Paolo (2020): "Responsabilità degli enti e reati tributari", *La responsabilità amministrativa delle società e degli enti*, 1, p. 1 ss.

INGRASSIA, Alex (2020a): "Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata): iniezioni di irrazionalità nel sistema penale tributario", *Diritto penale e processo*, 3, p. 307 ss.

INGRASSIA, Alex (2020b): "[Incostituzionalità delle nuove fattispecie incriminatrici penal-tributarie?](#)", *Sistema Penale*, 10 luglio.

INGRASSIA, Alex (2020c): "Drawing hands. La (ir)rilevanza penale delle condotte elusive e i 'nuovi' confini dei delitti di dichiarazione infedele, indebita compensazione e sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte", *Rivista di diritto tributario*, III.

MADIA, Nicola (2020): "Ne bis in idem europeo e giustizia penale" (Padova, Cedam).

MAGNELLI, "Sulla (in)compatibilità del sistema repressivo degli illeciti fiscali con lo statuto transnazionale del ne bis in idem: tra proporzionalità e 231", *Giurisprudenza Penale Web*, 2.

MASERA, Luca (2018): "La nozione costituzionale di materia penale" (Torino, Giappichelli).

MEAZZA, Lorenzo Nicolò (2020): "Illeciti penali tributari. Le nuove indicazioni del Giudice di legittimità sulla punibilità e sui presupposti per il patteggiamento", *Giurisprudenza Penale Web*, 5.

MELIS, Giuseppe (2017): "Tax Compliance e sanzioni tributarie", *Rassegna di diritto tributario*, p. 751 ss.

MEZZETTI, Enrico (2016): "Prove tecniche del legislatore su una rivisitazione del rapporto autore/vittima in funzione riparatoria o conciliativa", *Cassazione penale*, 9, p. 3094 ss.

MONGILLO, Vincenzo (2017): "La responsabilità penale tra individuo ed ente collettivo" (Milano, Giuffrè).

MUCCIARELLI, Francesco (2018): “Tutela dei mercati finanziari e cumulo sanzionatorio”, in Donini-Foffani (eds.), *La “materia penale” tra diritto nazionale ed europeo*, (Torino, Giappichelli), p. 275 ss.

MUCCIARELLI, Francesco (2019): “Doppio binario” sanzionatorio degli abusi di mercato e ne bis in idem: prime ricadute pratiche dopo le sentenze della CGUE e la (parziale) riforma domestica”, *Diritto Penale Contemporaneo*, 15 marzo.

MUCCIARELLI, Francesco (2020): [“Le dichiarazioni fraudolente: fattispecie da ripensare?”](#), *Sistema Penale*, 30 aprile.

MUCCIARELLI, Francesco-PALIERO, Carlo Enrico, (2015): “Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche”, *Diritto penale contemporaneo*, 20 aprile.

PALIERO, Carlo Enrico (2008): “La Società punita: del come, del perché e del per cosa”, *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, 1535 ss.

PERINI, Andrea (2019): [“Brevi note sui profili penali tributari del d.l. n. 124/2019 \(decreto fiscale\)”](#), *Sistema Penale*, 3 dicembre.

PIERGALLINI, Carlo (2019): “Premialità e non punibilità nel sistema della responsabilità degli enti”, *Diritto penale e processo*, p. 546 ss.

PIERGALLINI, Francesca (2020): [“La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell’ente”](#), *Sistema Penale*, 4 giugno.

PIVA, Daniele (2016): “Concorso di persone e responsabilità dell’ente: vuoti normativi, incertezze giurisprudenziali e prospettive di riforma”, *Arch. Pen.*, 1.

PIVA, Daniele (2019): “Il doppio livello di legalità della responsabilità dell’ente: contestazioni indirette e parallele tra veri problemi e false soluzioni”, *La responsabilità amministrativa delle società e degli enti*, 1, p. 189 ss.

RAPELLA, Giacomo (2020): [“La Cassazione in tema di reati dichiarativi: la nozione di operazioni soggettivamente inesistenti e il regime della \(in\)deducibilità di costi e spese inerenti al reato”](#), *Sistema Penale*, 20 maggio.

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

RIVELLO, Pierpaolo (2018): “I rapporti tra giudizio penale e tributario ed il rispetto del principio del ne bis in idem”, *Diritto penale contemporaneo*, 22 gennaio.

ROCCATAGLIATA, Lorenzo (2018): “La proporzionalità del trattamento sanzionatorio complessivamente irrogato per abusi di mercato: disapplicazione in toto vs. disapplicazione in mitius della norma interna”, *Giurisprudenza Penale Web*, 11.

RONCO, Mauro (2014): “La riscoperta della volontà nel dolo”, *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, 4, p. 1925 ss.

SALVINI, Livia (2020): “[I reati tributari nel decreto 231/2001: una sfida per le imprese di ogni dimensione](#)”, *Sistema Penale*, 7, p. 131 ss.

SANTORIELLO, Ciro (2014a): “Sanzioni penali e sanzioni amministrative per la stessa condotta di omesso versamento di ritenute certificate”, *Il Fisco*, p. 2503 ss.

SANTORIELLO, Ciro (2014b): “Il solo modello 770 non basta per provare il reato di omesso versamento di ritenute certificate”, *Il Fisco*, p. 4083 ss.

SANTORIELLO, Ciro (2017): “I reati tributari nella responsabilità da reato degli enti collettivi: ovvero sull’opportunità di configurare la responsabilità amministrativa delle società anche in caso di commissione di reati fiscali”, *La responsabilità amministrativa delle società e degli enti*, 1, p. 82 ss.

SANTORIELLO, Ciro (2019): “Il ne bis in idem nel processo verso le società. Un problema da porsi”, *La responsabilità amministrativa delle società e degli enti*, 4, 9 ss.

SCAROINA, Elisa (2017): “La delega di funzioni in materia tributaria tra dogmi e principi fondamentali del diritto penale”, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 7, p. 105 ss.

SCAROINA, Elisa (2020): “[Prospettive di razionalizzazione della disciplina dell’oblazione nel sistema della responsabilità da reato degli enti tra premialità e non punibilità](#)”, *Sistema Penale*, 3 giugno.

SCOLETTA, Marco (2017): Ne bis in idem e doppio binario in materia tributaria, *Diritto penale contemporaneo*, 10 aprile.

SCOLETTA, Marco (2019): “Il ne bis in idem “preso sul serio”: la Corte EDU sulla illegittimità del doppio binario francese in materia di abusi di mercato (e i possibili riflessi nell’ordinamento italiano)”, *Diritto penale contemporaneo*, 17 giugno.

SEVERINO, Paola (2016): “La riforma dei reati tributari: un’occasione perduta?”, *Archivio penale*, 3.

SEVERINO, Paola (2020): ["L'inserimento dei reati tributari nel d.lgs. 231/2001 tra osservazioni de iure condito e prospettive de iure condendo"](#), *Sistema Penale*, 7, p. 126 ss.

SILVA, Chiara (2018): "Sistema punitivo e concorso apparente di illeciti" (Torino, Giappichelli), p. 257 ss.

SILVA, Chiara (2019): "La deriva del ne bis in idem verso il canone di proporzionalità", *Archivio penale*, 1.

SUMMERER, Kolis (2015): "La pronuncia delle Sezioni Unite sul caso Thyssenkrupp. Profili di tipicità e colpevolezza al confine tra dolo e colpa", *Cassazione penale*, p. 426 ss.

TORTORELLI, Monica (2018): "L'illecito penale tributario e il suo doppio. Dal dialogo (mancato) tra le Corti ad un auspicabile intervento legislativo", *Archivio penale*, 2.

TRIPODI, Andrea Francesco (2017): "Cumuli punitivi, ne bis in idem e proporzionalità", *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, p. 1061 ss.

TRIPODI, Andrea Francesco (2018a): "Corte europea dei diritti dell'uomo e sistemi sanzionatori in materia di abusi di mercato e di violazioni tributarie: la quiete dopo la tempesta?", *Le società*, 1, p. 84 ss.

TRIPODI, Andrea Francesco (2018b): "Il ne bis in idem nella prospettiva europea", in GIUNCHEDI (eds.), *Rapporti tra fonti europee e dialogo tra Corti*, Pisa, p. 455 ss.

TRIPODI, Andrea Francesco (2018c): "Ne bis in idem e sanzioni tributarie: la Corte di Cassazione "sfronda" il test della sufficiently close connection in substance and time", *Diritto penale contemporaneo*, 16 marzo.

VALSECCHI, Alfio (2013): "Le Sezioni Unite sull'omesso versamento delle ritenute per il 2004 e dell'IVA per il 2005: applicabili gli artt. 10 bis e 10 ter, ma con un'interessante precisazione sull'elemento soggettivo", *Diritto penale contemporaneo*, 18 settembre.

VALSECCHI, Alfio (2015): "Per la Cassazione non viola il divieto di bis in idem la previsione di un doppio binario sanzionatorio per l'omesso versamento di ritenute certificate", *Diritto penale contemporaneo*, 21 settembre.

VIGANÒ (2016). "La Grande Camera della Corte di Strasburgo su ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio", *Diritto penale contemporaneo*, 18 novembre.

VIGANÒ, Francesco (2017): "Una nuova sentenza di Strasburgo su ne bis in idem e reati tributari", *Diritto penale contemporaneo*, 22 maggio.

VOZZA, Donato (2013): “I confini applicativi del principio di ne bis in idem interno in materia penale: un recente contributo della Corte di Giustizia dell’Unione Europea”, *Diritto penale contemporaneo*, 15 aprile.

ZIRULIA, Stefano (2016): “Ne bis in idem: la Consulta dichiara l’illegittimità dell’art. 649 c.p.p. nell’interpretazione datane dal diritto vivente italiano (ma il processo eternit bis prosegue)”, *Diritto penale contemporaneo*, 24 luglio.

ZUFFADA, Edoardo (2016): “La Corte di Cassazione alle prese con i principi stabiliti dalla Corte Europea in materia di ne bis in idem in relazione al “doppio binario” sanzione penale-sanzione disciplinare (penitenziaria)”, *Diritto penale contemporaneo*, 21 aprile.