

L'ENTE NON PUNIBILE.  
PRENDENDO SPUNTO DALL'EVASIONE FISCALE  
RIPARATA



*Fausto Giunta*

SOMMARIO: 1. La questione e la soluzione formale. – 2. Quanta colpevolezza della persona fisica si riflette sull'ente. – 3. Estinzione del reato e non punibilità. – 4. Le cause di non punibilità soggettive.

### 1. La questione e la soluzione formale

L'art. 13, d. lgs. 74/2000 prevede la non punibilità dei principali reati tributari nel caso di integrale, seppure tardivo, pagamento del debito fiscale. In relazione alle ipotesi delittuose di cui agli artt. 2, 3, 4 e 5, il ravvedimento operoso deve intervenire prima che l'autore del reato abbia conoscenza dell'attività di accertamento. Per quanto concerne le fattispecie incriminatrici contemplate agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, comma 1, occorre aver riguardo alla dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado.

La causa di non punibilità in parola ha natura oggettiva e una *ratio* riparativa, volta a favorire il soddisfacimento di "esigenze di cassa"<sup>1</sup>. Non si richiede che sia il colpevole a sopportare l'onere economico del pagamento tardivo. Della disposizione premiale possono beneficiare tanto il rappresentante legale, quanto gli eventuali concorrenti.

Si discute, invece, se l'art. 13 cit. rilasci i suoi effetti favorevoli anche nei confronti dell'ente, quando i reati tributari, previsti dal nuovo art. 25-*quinqüiesdecies*, d.lgs. 231/2001, siano commessi nel suo interesse o a suo vantaggio. Il riferimento va ai soli delitti tributari richiamati dal citato art. 25-*quinqüiesdecies*, riparabili con il pagamento del debito fiscale.

Il legislatore non si è pronunciato al riguardo quando, con il d.l. 124/2019, conv. in l. 157/2019, ha incluso per la prima volta i reati tributari nel catalogo degli illeciti ascrivibili all'ente; a meno che non se ne sia scordato<sup>2</sup>, ha ritenuto che nel sistema esistesse già la risposta al quesito e spettasse all'interprete ritrovarla.

---

<sup>1</sup> Così, A. LANZI, P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, Milano, 2020, p. 119.

<sup>2</sup> In tal senso G. VARRASO, *Autonomia del sistema sanzionatorio a carico dell'ente nel d.lgs. 231/2001 e non punibilità dell'imputato del reato presupposto*, in *Resp. amm. soc. enti*, 2020, 1, p. 22.

In effetti, un espresso, ma enigmatico riferimento normativo è costituito dall'art. 8, comma 1, lett. b, d. lgs. 231/2001. Come noto, questa disposizione afferma che l'ente può essere ritenuto responsabile anche quando il reato c.d. presupposto si estingue per una causa diversa dall'amnistia. Pertanto, l'argomento testuale basterebbe a sciogliere il nodo gordiano. Il "sistema 231" ha funzione punitiva, se non penale<sup>3</sup>, ed è retto dal principio di stretta legalità, che preclude anche nei confronti dell'ente integrazioni analogiche *in malam partem*.

Detto altrimenti: l'art. 8 cit., nell'affermare l'autonomia della responsabilità dell'ente, la circoscrive alle ipotesi di estinzione del reato-presupposto (diverse dall'amnistia). Non si tratta di un riferimento esemplificativo. Le cause estintive del reato costituiscono una categoria a numero chiuso, ben distinta da tutti gli altri fattori che producono la non punibilità; incluse le previsioni dall'art. 13, cit., i cui effetti devono ritenersi estensibili all'ente.

Il principio di legalità, tuttavia, è in crisi. Vi sono correnti di pensiero che preferiscono al formalismo garantistico la dogmatica *contra legem*, consentendo che sulla volontà comunque espressa del legislatore prevalgano ricostruzioni fondate su assimilazioni strutturali e funzionali, che – sia chiaro – sono del tutto legittime *in bonam partem*. Va pure riconosciuto che, nel caso di specie, questa propensione è favorita dalla laconicità e dall'imprecisione dell'art. 8, cit., sul quale conviene indulgiare ancora.

## 2. Quanta colpevolezza della persona fisica si riflette sull'ente

Una breve premessa può aiutare: il "sistema 231" ruota sul concetto di reato c.d. presupposto, quale fatto storico unitario, che ha due centri di imputazione; costituisce reato per il suo autore materiale, illecito amministrativo-punitivo per l'ente nel cui interesse o a cui vantaggio è stato commesso<sup>4</sup>. A suo tempo, per esprimere questo dualismo si è fatto ricorso al concetto di fattispecie pluriascrittiva eventuale<sup>5</sup>. I criteri di imputazione all'ente non coincidono con quelli che operano nei confronti della

<sup>3</sup> Tra gli altri, per tutti, v. R. GUERRINI, *La responsabilità da reato degli enti*, Milano, 2006, p. 248 s.

<sup>4</sup> A. PAGLIARO, in *Societas puniri potest. La responsabilità da reato degli enti collettivi*, a cura di F. Palazzo, Padova, 2003, p. 72. Non diversamente E. MUSCO, *Le imprese a scuola di responsabilità tra pene pecuniarie e misure interdittive*, in *Dir. giust.*, 2001, n. 23, p. 8, che sottolinea la "doppia qualificazione del medesimo fatto storico". Accentuando le similitudini con la fattispecie concorsuale, parla di illecito penale plurisoggettivo, C.E. PALIERO, in *Societas puniri potest*, cit., p. 17 s.

<sup>5</sup> F. GIUNTA, *Attività bancaria e responsabilità ex crimine degli enti collettivi*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2004, p. 6.

persona fisica, ma in larga misura li presuppongono; sono aggiuntivi, non sostitutivi, sebbene con alcune importanti eccezioni.

Per potersi riferire all'ente, dunque, il reato c.d. presupposto deve consistere in un fatto tipico e antiggiuridico: deve presentare tutti i requisiti strutturali richiesti per la sua esistenza e non deve essere assistito da scriminanti e cause di giustificazione<sup>6</sup>. Stante il carattere oggettivo e l'efficacia "universale" di queste ultime, non vi è ragione di escluderne l'operatività nei confronti dell'ente. Il fatto scriminato o giustificato è lecito per l'intero ordinamento. In quanto tale non può essere oggetto di imputazione.

Ben più problematico è stabilire se e quali componenti soggettive del reato-presupposto siano necessarie per la sua riferibilità all'ente. L'interrogativo si pone anzitutto per il dolo e la colpa. La questione non ha natura sistematica: non dipende cioè dall'oscillante collocazione dell'elemento soggettivo ora nella categoria del fatto tipico, ora in quella della colpevolezza. Sono queste, infatti, preferenze in certa misura convenzionali. Bisogna guardare piuttosto all'ottimale funzionalità del sistema. Non può trascurarsi, allora, che l'elemento soggettivo contribuisce a esprimere l'evitabilità del fatto, quale categoria tipica dei sistemi punitivi liberali e garantisti. Il fatto doloso si evita non volendo, quello colposo operando con diligenza. Dolo e colpa sono, pertanto, le forme prioritarie e irrinunciabili dell'evitabilità e del *personales Unrecht*.

In altre parole: il "sistema 231" prevede una responsabilità di rimbalzo. L'evitabilità individuale si riflette su quella dell'ente. Quando manca la prima, difetta anche la seconda, con la conseguenza che la colpa da organizzazione viene a perdere efficacia eziologica in concreto.

Analoghe conclusioni parrebbero valere per le scusanti fondate sull'inesigibilità individuale. Anch'esse, in ragione del rapporto organico, dovrebbero trasmettersi dalla persona fisica all'ente. Si pensi all'*error iuris* inevitabile. Come può imputarsi all'ente ciò che l'autore materiale ha realizzato per *ignorantia legis* del tutto scusabile? È come postulare che l'ente sia in grado di evitare quel che non è alla portata della persona fisica, per tramite della quale agisce nel mondo esterno.

Eppure – si potrebbe osservare – questo ragionamento trova un'espressa smentita nell'art. 8, comma 1, lett. a, in base al quale la condotta del non imputabile, per definizione incolpevole, può fondare la responsabilità dell'ente. La disposizione, destinata a regolare pochi casi-limite e finora verosimilmente priva di applicazione, ha una rilevanza soprattutto teorica, perché conferma l'autonomia della responsabilità dell'ente. Il

---

<sup>6</sup> Sulla distinzione tra le due categorie, v. F. GIUNTA, *Ghiribizzi penalistici per colpevoli*, Pisa, 2019, p. 33 s.

senso del discorso normativo è francamente poco plausibile: per essere virtuosa, l'organizzazione dell'ente dovrebbe poter impedire finanche il reato del non imputabile.

Per evitare conclusioni così impegnative, bisogna procedere a una rilettura ortopedica della disposizione citata. In effetti, la norma accosta due casi eterogenei: il riferimento è, da un lato, all'autore ignoto (perché la sua identità non è stata individuata), dall'altro, al soggetto non imputabile. Non vi è dubbio che la punto di vista testuale si tratti di ipotesi alternative. Nondimeno è singolare che esse siano affiancate nella cornice della stessa disposizione. A ben vedere, però, questa scelta non è casuale. Essa chiarisce che, quando l'autore è ignoto, all'ente può imputarsi, per forza di cose, solo un illecito impersonale<sup>7</sup>, con conseguente semplificazione probatoria della colpevolezza. E precisamente: il dolo e la colpa possono desumersi dalla condotta oggettiva (*dolus et culpa in re ipsa*); le cause di esclusione della colpevolezza, imputabilità inclusa, non assumono rilevanza, essendo destinate a operare solo nei confronti di un agente identificato.

Detto altrimenti: l'art. 8, comma 1, lett. a, nell'affermare la responsabilità dell'ente per il fatto del non imputabile, non indica una disciplina generalizzabile ed estendibile a tutti i contenuti, positivi o negativi, della colpevolezza. La disposizione in esame si limita a dire che, quando l'autore del fatto è ignoto, sarà sufficiente l'accertamento dei requisiti di colpevolezza oggettivabili, ossia verificabili a prescindere dall'identità individuale. La causa di esclusione della colpevolezza massimamente legata all'identità del reo, perché espressione della sua capacità di intendere e di volere, è per l'appunto l'imputabilità. L'impossibilità di una sua verifica quando l'autore è ignoto, non può essere di ostacolo alla responsabilità dell'ente. Ciò conferma la natura ambivalente dell'art. 8, quale norma sostanziale, che presenta ad un tempo nervature processuali<sup>8</sup>. Queste ultime sono protese, da un lato, all'alleggerimento dell'onere probatorio a carico dell'accusa, dall'altro, a contenere, nei confronti dell'ente, l'operatività di cause di improcedibilità sopravvenuta valevoli per la persona fisica secondo il disposto dell'art. 182 c.p.

### 3. Estinzione del reato e non punibilità

Tornando all'art. 8, comma 1, lett. b, il profilo di maggiore complessità riguarda

<sup>7</sup> G. DE SIMONE, *Persone giuridiche e responsabilità da reato*, Pisa, 2012, p. 355.

<sup>8</sup> *Amplius* E. AMODIO, *Prevenzione del rischio penale di impresa e modelli integrati di responsabilità degli enti*, in *Cass. pen.*, 2005, p. 330.

i suoi rapporti con le cause di non punibilità. È anche una categoria dai confini incerti, alla quale, come si è detto, la norma citata non fa espresso riferimento.

Al riguardo sembra opportuno distinguere le cause di non punibilità oggettive, che attengono alle modalità della condotta e al piano dell'offesa, da quelle soggettive, concernenti invece l'autore del reato.

Le prime non possono non operare nei confronti dell'ente. Quando l'esiguità dell'offesa o la sua avvenuta riparazione escludono il bisogno di pena in concreto, le valutazioni di opportunità che supportano l'epilogo si irradiano inevitabilmente nei confronti di tutti i centri di imputazione del fatto tipico, pena una disparità di trattamento irragionevole. Questo principio, desumibile dalla disciplina del concorso di persone nel reato (art. 119 c.p.), appare compatibile con il silenzio dell'art. 8, comma 1, lett. b.

Si pensi all'art. 2621-*ter* c.c. e più in generale all'art. 131-*bis* c.p., cui la prima norma si richiama. Se si considera l'esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto un istituto ancorato principalmente al fondamentale principio di proporzionalità<sup>9</sup>, la valutazione politico-criminale di non punirlo non può subire differenziazioni<sup>10</sup>. Del resto, il requisito della (non) abitudine, che delimita in negativo la rilevanza dell'esiguo disvalore oggettivo del fatto, è tipico della persona fisica.

Lo stesso deve dirsi *a fortiori* delle cause di non punibilità previste dall'art. 13, d. lgs. 74/2000 per i reati tributari, che sono ancorate esclusivamente al ravvedimento operoso. Una diversa conclusione frustrerebbe, inoltre, la funzione riparativa della previsione, in quanto demotiverebbe l'ente, che ha "beneficiato" del reato, scoraggiandolo dall'impegnare le proprie risorse finanziarie per reintegrare l'erario, specie quando il debito fiscale ha un importo che non è alla portata della persona fisica. Non si dimentichi che l'obbligo tributario, al pari dell'interesse o il vantaggio connessi all'evasione, sono dell'ente, non dell'agente.

Questi rilievi offrono lo spunto per riflettere sulla portata del riferimento che l'art. 8, comma 1, lett. b, cit. fa alla categoria delle cause di estinzione del reato. A ben

---

<sup>9</sup> F. PALAZZO, *Corso di diritto penale*, Torino, 2018, p. 605.

<sup>10</sup> Di contrario avviso la giurisprudenza: Cass. pen., sez. III, 10 luglio 2019, n. 1420, in *De Jure*; Id., 23 gennaio 2019, n. 11518, *ivi*; Id., 17 novembre 2017, n. 9072, *ivi*. Conformemente, V. MONGILLO, *La responsabilità penale tra individuo ed ente collettivo*, Torino, 2018, p. 393 s. Diversamente, v. A. SCARCELLA, *La particolare tenuità del fatto ex art. 131 bis c.p. non si applica all'ente*, in *Resp. amm. soc. enti*, 2018, 2, p. 232 s. Perplexità anche in C. PIERGALLINI, *Premialità e non punibilità nel sistema della responsabilità degli enti*, in *Dir. pen. proc.*, 2019, p. 543. Ravvisa nell'orientamento della giurisprudenza l'esito di una interpretazione analogica *in malam partem* dell'art. 8, d.lgs. 231/2001, G. AMARELLI, *La particolare tenuità del fatto nel sistema della non punibilità*, in *disCrimen*, 14.12.2018, p. 11 s.

vedere pare doversi ritenere che il legislatore, tenendo a mente i pochissimi reati-presupposto contemplati dal disegno originario del d.lgs. 231/2001, abbia detto più di quanto volesse. Con la conseguenza che l'interprete, mentre non può estendere la portata della norma a cause diverse da quelle estintive del reato, può restringere il principio dell'autonomia della responsabilità dell'ente in presenza di cause nominalmente estintive, ma incompatibili con l'operatività del principio in questione. Va tenuto presente, infatti, che le cause di estinzione sono una categoria inesatta e bizzarra<sup>11</sup>, certamente eterogenea.

Per esempio, la sospensione condizionale della pena e la morte del reo sono indicate come cause estintive strutturalmente inconciliabili con l'art. 8, comma 1, lett. b, cit.<sup>12</sup>. La prima – ma il discorso vale anche per la sospensione del procedimento con messa alla prova, di cui all'art. 168-*bis* c.p.<sup>13</sup> – è indubbiamente tale, perché ha un effetto estintivo posticipato, che giunge a completamento della prova dell'*honeste vivere*. Sull'incompatibilità della seconda si può dissentire: essa non impedisce l'azione e la condanna dell'ente. Il processo si svolgerà con una intuibile flessione delle garanzie processuali.

Alquanto inverosimile, ma astrattamente possibile, è anche il nesso tra responsabilità dell'ente e perdono giudiziale, nel senso che il secondo non preclude la prima.

Ma che dire delle altre cause estintive? Si prenda in considerazione l'istituto dell'oblazione, ritenuto un meccanismo di degradazione delle contravvenzioni in concreto<sup>14</sup>. Come giustificare la responsabilità dell'ente per un reato contravvenzionale-presupposto che l'ordinamento ha ritenuto di minima gravità? Perché mai nei confronti dell'ente non dovrebbero valere il principio di offensività e l'istanza di deflazione che animano il funzionamento dell'istituto?

E ancora. Sempre più spesso le deroghe alla procedibilità d'ufficio hanno finalità riparative e deflative<sup>15</sup>, il cui coronamento è suggellato dalla rimessione della querela. Vero ciò, come può conciliarsi l'avvenuta composizione del conflitto sociale con la prosecuzione dell'azione dei confronti dell'ente nel cui interesse o per il cui vantaggio

---

<sup>11</sup> F. CARNELUTTI, *Teoria generale del reato*, Padova, 1933, p. 60.

<sup>12</sup> Parla di inconciliabilità ontologica G. DE VERO, *La responsabilità penale delle persone giuridiche*, Milano, 2008, p. 210.

<sup>13</sup> Analogamente, ma valorizzando soprattutto il carattere "personale" dell'istituto, C. PIERGALLINI, *Premialità*, cit., p. 548.

<sup>14</sup> *Relazione ministeriale sul progetto definitivo del nuovo codice penale*, V, pt. I, Roma, 1929, p. 214.

<sup>15</sup> Si tratta della funzione selettiva, tipica della querela-opportunità, su cui, volendo, F. GIUNTA, *Interessi privati e deflazione penale nell'uso della querela*, Milano, 1993, p. 57 s.

ha operato la persona fisica? Diversamente ragionando non si comprenderebbe, inoltre, la diversa disciplina dell'art. 37, d. lgs. 231/2001, per il quale la mancanza di una necessaria condizione di procedibilità nei confronti della persona fisica impedisce l'esercizio dell'azione in relazione all'ente. L'interrogativo vale naturalmente anche per il nuovo istituto previsto all'art. 162-*ter* c.p.<sup>16</sup>, che, al pari del suo omologo previsto per il circuito penale di pace (art. 35, d. lgs. 274/2000), si iscrive nella logica tipica della querela-selezione<sup>17</sup>.

In breve: considerato che l'art. 8, comma 1, lett. b, ammette l'espressa operatività dell'amnistia a favore dell'ente, si può realisticamente concludere che il riferimento alle cause di estinzione del reato è espressione comunque eccedente rispetto al suo contenuto regolativo. Il legislatore si riferiva alle cause estintive del reato previste nella parte generale del codice penale e, al loro interno, principalmente al fenomeno della prescrizione.

Viene così a ridimensionarsi la c.d. autonomia della responsabilità dell'ente collettivo. Allo stato, quest'ultima è la proiezione del reato commesso dalla persona fisica. Nel "sistema 231" l'ombra non è separabile dal corpo che la genera. *De iure condendo*, invece, il punto di cesura potrebbe ricercarsi altrove, ossia nella creazione di una responsabilità da reato esclusiva dell'ente e alternativa a quella della persona fisica. Quando l'autore materiale altro non è che la *longa manus* dell'ente, il peso sanzionatorio dovrebbe gravare principalmente sull'ente, potendo bastare per il primo l'operatività di sanzioni di natura interdittiva.

#### **4. Le cause di non punibilità soggettive**

Un cenno finale meritano le cause di non punibilità soggettive. La loro estensione all'ente non ha alcuna plausibilità politico-criminale. Finora il legislatore ha eluso il problema. Solo un apposito intervento legislativo potrà evitare la supplenza della giurisprudenza, per consuetudine sensibile all'estrema funzionalità del sistema punitivo.

Resta da chiedersi, però, se in mancanza di un'apposita disciplina, la giurisprudenza possa svolgere questo ruolo legittimamente, o se esso le sia impedito, come si diceva in apertura, dal principio di legalità. La risposta dipende dall'interrogativo,

---

<sup>16</sup> Ritiene contraddittorio escludere la non punibilità nei confronti dell'ente, C. PIERGALLINI, *Premialità*, cit., p. 546.

<sup>17</sup> Si rimanda a F. GIUNTA, *Il potenziamento della querela-selezione e la sua gestione giudiziale in presenza di condotte riparatorie*, in *disCrimen*, 10.10.2018, p. 8 s.

ancora più generale, da cui abbiamo preso le mosse. E precisamente: le garanzie che accompagnano il diritto punitivo sono collegate alla categoria della punizione in quanto tale o valgono solamente per la punizione della persona umana?

Si lascerà aperto l'interrogativo. Con una precisazione: finché il "sistema 231" sarà intrinsecamente duale, l'intreccio di responsabilità comporterà il loro vicendevole condizionamento. Nessuno dei due circuiti potrà arretrare sul terreno dei principi liberali, perché ogni cedimento in relazione a un tipo di responsabilità avrà ripercussioni negative sull'altro. Solo l'indipendenza dei due sistemi punitivi, oggi monozigoti, potrà legittimare statuti garantistici opportunamente differenziati e – perché no? – l'alleggerimento del rischio penale della persona fisica.