

La responsabilità degli enti per reati tributari tra deroghe al principio di legalità e urgenze di riforma

di ALESSANDRO BERNASCONI

La mancata previsione dei reati tributari tra quelli che incardinano la responsabilità degli enti ha innescato numerose reazioni interpretative volte a colmare quella che è stata additata, da più parti, come una lacuna del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231. Le soluzioni ermeneutiche prospettate dalla giurisprudenza non sono state, in taluni casi, immuni da arbitrii; in altri, esse hanno sfruttato gli spazi aperti da fattispecie incriminatrici poco tipizzate. Questi approcci sono entrati in collisione con l'apparato di garanzie, di matrice penalistica, che inerva il corpus normativo del 2001, primo tra tutti il principio

di legalità. Il presente studio ha pertanto analizzato le problematiche inerenti all'ipotizzato concorso tra la frode fiscale e la truffa ai danni dello Stato, ai reati transnazionali - in rapporto al fenomeno delle così dette frodi carosello -, alla fattispecie dell'associazione per delinquere (quale veicolo per contestare alle persone giuridiche i reati tributari), per poi adombrare, in via conclusiva, la necessità di modificare il sistema penale-tributario all'insegna di un maggiore equilibrio tra le istanze repressive e l'ineludibile rispetto delle garanzie di legalità.

www.strumentifinanziarifiscalia/DOTTRINA

1. Garanzia della riserva di legge ed esclusione dei reati tributari nel decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231

Da dieci anni in vigore, la normativa sulla responsabilità degli enti da reato costituisce, complici i numerosi interventi legislativi intesi ad ampliarne il raggio di operatività, la frontiera più avanzata del diritto penale dell'economia; nella prospettiva di prevenire il rischio penale d'impresa, il catalogo degli illeciti tipici dell'agire delle persone giuridiche (e anche di quelle sprovviste di tale veste) si è andato arricchendo di fattispecie che - accanto a quelle originarie, inerenti alla tutela della pubblica amministrazione e degli interessi finanziari dell'Unione Europea (corruzione, concussione, truffa ai danni dello Stato o di un ente pubblico) - hanno di volta in volta afferito ai reati societari, agli abusi di mercato, alla sicurezza e alla salute sui luoghi di lavoro, al riciclaggio, alla criminalità informatica, ai marchi e brevetti, al diritto d'autore e, da ultimo, alla tutela dell'ambiente; a tacere del fatto che l'inesausta opera di incremento dei reati-presupposto - ovvero quelli su cui si incardina la responsabilità della *societas* - ha patito significative contraddizioni ed incongruità, estrinsecatesi nella scelta di *figurae criminis* estranee al così detto cono d'ombra d'impresa (per tutti, le pratiche di mutilazione degli organi genitali femminili), il dato che in questa sede preme sottolineare riguarda l'esclusione dei reati tributari contemplati dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74. La mancata previsione ha innescato, e non certo imprevedibilmente, reazioni interpretative volte ad estendere la responsabilità dell'ente agli illeciti fiscali, con ciò colmando quella che è stata additata come una lacuna del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231; talvolta ricorrendo ad arbitrarie soluzioni ermeneutiche, talaltra sfruttando gli spazi aperti da fattispecie poco tipizzate, gli approcci in questione

www.sfef.it

www.sfef.it

hanno aperto vistose crepe nell'apparato di garanzie, di matrice penalistica, che innerva il *corpus* normativo del 2001.

Il carattere afflittivo che permea la disciplina della responsabilità degli enti richiede una contestualizzazione dei relativi istituti nell'ambito del principio di legalità con riferimento, in particolare, ai corollari di quest'ultimo, ovvero la riserva di legge, l'interpretazione delle fattispecie di reato e la successione di leggi nel tempo¹.

www.sfef.it

Il principio in parola appare ispirato, in via diretta, alla disposizione contenuta nell'art. 1 c.p.; ciò risulta palese nella misura in cui l'art. 2 del decreto legislativo n. 231 del 2001 richiama, nella prospettiva del *nullum crimen sine lege*, tanto il precetto quanto la sanzione: l'ente «non può essere ritenuto responsabile per un fatto costituente reato se la sua responsabilità amministrativa in relazione a quel reato e le relative sanzioni non sono espressamente previste» dalla legge. E, ad osservazione non dissimile, si presta la medesima disposizione laddove, nel prevedere il principio di irretroattività della norma incriminatrice, ancora la responsabilità dell'ente alla legge «entrata in vigore prima della commissione del fatto».

Le garanzie enucleabili dal dettato dell'art. 2 del decreto in questione riguardano dunque:

- a) la necessità che sia la legge ad individuare previamente i singoli reati dai quali discende la responsabilità dell'ente e le relative sanzioni irrogabili (trattasi, a ben vedere, di una garanzia la cui cogenza riposa sul principio stabilito dall'art. 25 comma 2 Cost.);
- b) le fattispecie di reato ed il regime sanzionatorio, che devono essere «espressamente» tipizzati, in ossequio ai canoni - nonché capisaldi del diritto penale classico - di *determinatezza e tassatività*;
- c) i principi di irretroattività e di retroattività della disposizione più favorevole (*ex art. 3 del decreto*), validi tanto per i reati-presupposto quanto per i requisiti di imputazione della *societas*.

www.sfef.it

www.sfef.it

Il legislatore ha tuttavia disatteso, in più di un'occasione, i fondamentali postulati della tassatività e della determinatezza della norma incriminatrice; infatti, nelle fattispecie di criminalità organizzata (di cui all'art. 24-*ter* commi 1 e 2 del decreto) e in quelle di terrorismo (art. 25-*quater* comma 4) il rinvio, a carattere aperto, ai “reati mezzo” dell'associazione di stampo mafioso (art. 416-*bis* c.p.) e dell'associazione a delinquere (art. 416 c.p.), nel primo caso, e ad atti internazionali, nel secondo, è suscettibile di ampliare *in maniera indefinita* il novero dei delitti dai quali deriva la responsabilità dell'ente. In tali varchi e, in particolare, in quello rappresentato dal delitto di associazione a delinquere, si inserisce la possibilità di perseguire la *societas* (anche) per i reati tributari *non previsti* nell'elenco di cui agli artt. 24 - 25-*undecies* del decreto legislativo del 2001: è dunque sufficiente la contestazione del “reato mezzo” associativo per addebitare all'ente qualsiasi “reato fine”.

2. Le sezioni unite della Cassazione censurano il concorso tra la frode fiscale e la truffa ai danni dello Stato ribadendo il principio di specialità

Se il ricorso, da parte del legislatore, a fattispecie incriminatrici di blanda tipicità arreca un evidente *vulnus* al principio di legalità, non meno degna di nota è una prassi interpretativa che, affermando la sussistenza del concorso tra il delitto di frode fiscale e la truffa

¹ In proposito, v. G. DE SIMONE, *I profili sostanziali della responsabilità c.d. amministrativa degli enti: la “parte generale” e la “parte speciale” del d. lgs. 8 giugno 2001 n. 231*, in *Responsabilità degli enti per illeciti amministrativi dipendenti da reato*, Padova, 2002, pag. 87.

www.sfef.it

ai danni dello Stato, aveva cercato di forzare - in maniera surrettizia - il *numerus clausus* dei reati-presupposto della responsabilità degli enti annoverandovi anche quelli tributari.

Il contrasto giurisprudenziale, dal quale origina un recente intervento delle sezioni unite della Suprema corte², concerne la configurabilità del concorso tra il reato di frode fiscale (ex artt. 2 e 8 del decreto legislativo n. 74 del 2000) - nella specie, infedele dichiarazione I.v.a. mediante il ricorso a fatturazioni per operazioni inesistenti - e quello di truffa aggravata previsto dall'art. 640, comma 2, n. 1 c.p.; all'orientamento per il quale, esistendo un rapporto di specialità tra le due ipotesi di reato, l'unica fattispecie suscettibile di essere contestata è quella contemplata dalla disciplina tributaria³ - e ad un approccio "intermedio" che, pur escludendo l'esistenza del predetto rapporto tra le due fattispecie, ricorre al principio di consunzione per affermare l'assorbimento dell'ipotesi meno grave (la truffa) in quella più grave (la frode fiscale)⁴ - si contrappone quello volto a negare che la frode fiscale si possa atteggiare a *lex specialis* rispetto alla truffa aggravata ai danni dello Stato, con conseguente concorso tra le due *figurae criminis*⁵.

Entità del trattamento sanzionatorio e *ratio legis* del delitto di frode fiscale costituiscono i perni dai quali si dipana la soluzione prospettata in sede nomofilattica: la pena editualmente prevista per il delitto tributario è superiore - sia nel minimo che nel massimo - a quella della truffa aggravata, con ciò evidenziando i «connotati di particolare disvalore» insiti nel fatto di avvalersi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti; e, «se il legislatore individua nella presentazione della dichiarazione annuale la condotta tipica e il momento di rilevanza penale della fattispecie di evasione», risulterebbe «strumentale» l'utilizzazione di «un'ipotesi delittuosa comune quale la truffa aggravata ai danni dello Stato», scelta che produrrebbe l'effetto di «alterare, se non stravolgere il sistema, di repressione penale dell'evasione disegnato dalla legge»⁶. In conclusione, per le sezioni unite «il sistema sanzionatorio in materia fiscale ha una spiccata specialità che lo caratterizza come un sistema chiuso e autosufficiente, all'interno del quale si esauriscono tutti i profili degli interventi repressivi, dettando tutte le sanzioni penali necessarie a reprimere condotte lesive o potenzialmente lesive dell'interesse erariale alla corretta percezione delle entrate fiscali»: di qui l'attribuzione del carattere di specialità al reato tributario⁷.

Sono intuibili le ricadute di queste affermazioni sul piano della responsabilità degli enti. Il catalogo dei reati-presupposto contempla la truffa aggravata ai danni dello Stato ma non (ancora) il più grave reato di frode fiscale: il tentativo di certa prassi giurisprudenziale di contestare, ricorrendo alla figura del concorso tra le due fattispecie, i reati tributari alla persona giuridica si infrange sul principio di specialità - ovvero, di prevalenza⁸ - della frode fiscale rispetto alla truffa aggravata, e viene bollato, in una pronuncia della Cassazione, alla stregua di una «creativa operazione ermeneutica»⁹. Il princi-

² Cass., sez. un., 28 ottobre 2010, G. e al., in *Guida dir.*, 2011, f. 7, pag. 84 (con nota di P. GAETA, *Solo l'esistenza di un profitto diverso dall'evasione consente al giudice di applicare una pena maggiore*).

³ Da ultima, Cass., sez. I, 31 marzo 2010, BARBARA, n. 27541.

⁴ Per tutte, Cass., sez. II, 29 settembre 2009, RIMOLDI, in *Riv. dir. trib.*, 2010, f. 9, III, pag. 117 (con nota di G. D. TOMA, *Con-fisca per equivalenze e responsabilità amministrativa degli enti: riflessioni a margine di una condivisibile pronuncia della Corte di cassazione*).

⁵ Tra le più recenti, Cass., sez. III, 26 maggio 2010, TOSATO, n. 25883.

⁶ Cass., sez. un., 28 ottobre 2010, G. e al., *cit.*, pag. 92.

⁷ *Ibidem*, pag. 94.

⁸ S.M. CORSO, *Frode fiscale e truffa aggravata: la specialità esclude la responsabilità degli enti da reato*, in *Corr. trib.*, 2011, pag. 590.

⁹ Così Cass., sez. II, 29 settembre 2009, RIMOLDI, *cit.*, pag. 117; al riguardo, v. i commenti di P. CORSO, *La responsabilità amministrativa degli enti tra frode fiscale e truffa allo Stato*, in *Corr. trib.*, 2009, pag. 3823 seg.; M. MONTESANO, *Una precisazione in senso restrittivo della Cassazione in merito al catalogo dei reati presupposto: esclusione del concorso tra il delitto di frode fiscale e la truffa ai danni dello Stato. Per la prima ipotesi non è ipotizzabile l'applicazione del regime previsto dal d.*

pio di legalità su cui si fonda il sistema sanzionatorio del 2001 risulta così, seppure per via indiretta, riaffermato.

3. Reati transnazionali, frodi carosello e associazione per delinquere: i pertugi della responsabilità dell'ente da reati tributari.

Come anticipato, resta tuttavia quello legislativo il vero banco di prova sul quale è chiamata a misurarsi la "tenuta" del principio accolto dall'art. 2 del decreto legislativo n. 231 del 2001.

www.sfef.it

Con la disciplina dei così detti reati transnazionali, introdotta dalla legge 16 marzo 2006, n. 146¹⁰, viene prevista (ex art. 10) la responsabilità amministrativa degli enti per talune fattispecie delittuose di particolare gravità - «serious crimes» - e, in primis, per quanto interessa in questa sede, l'associazione per delinquere di cui all'art. 416 c.p..

Laddove emergano violazioni penali in materia di I.v.a., soprattutto nelle situazioni definite come "frodi carosello", la prassi accusatoria tende a sussumere i fatti delittuosi nella cornice della associazione per delinquere. Questo fenomeno criminoso, presente in maniera trasversale, nell'ambito dell'Unione Europea, con riguardo al commercio di taluni beni (autoveicoli, motoveicoli, prodotti informatici, telefonia mobile, metalli, carni), è caratterizzato dalla presenza di tre soggetti IVA e segue, paradigmaticamente, il seguente meccanismo: una cd. "società intermedia" (A), identificata ai fini IVA in altro Paese membro, effettua una fornitura di merci comunitarie non imponibili ad una 'società fittizia' (B) in un altro Stato membro; tale società (B) acquista la merce senza pagare l'IVA e poi effettua una fornitura nazionale ad una terza società con sede in Italia (C); la 'società fittizia' (B) incassa l'IVA sulle vendite effettuate alla società nazionale (C), ma non la versa all'erario e scompare; l'ultima società (C) esercita il diritto di detrazione dell'imposta corrisposta o chiede il rimborso dell'IVA sugli acquisti effettuati¹¹. In conclusione, «il vantaggio derivante agli 'associati per delinquere' consiste nel mancato versamento dell'IVA a debito da parte di taluno dei partecipi al 'carosello' e nella conseguente spartizione fra i medesimi dell'IVA non versata»¹².

¹⁰ lgs. 231/2001, in *Resp. amm. soc.*, 2010, f. 2, pag. 189 seg. Da segnalare, tuttavia, il persistere di una interpretazione che, misconoscendo il principio di legalità, si ostina a ribadire la responsabilità dell'ente per l'illecito fiscale commesso dal suo rappresentante legale: da ultima, Cass., sez. III, 7 giugno 2011, n. 28731

¹⁰ «Ratifica ed esecuzione della Convenzione e dei Protocolli delle Nazioni Unite contro il crimine organizzato transnazionale, adottati dall'Assemblea Generale il 15 novembre 2000 ed il 31 maggio 2001». Per la definizione di «reato transnazionale» occorre fare riferimento all'art. 3 della legge in parola; deve trattarsi di un reato punito con la pena della reclusione non inferiore nel massimo a quattro anni e devono ricorrere - due condizioni - il coinvolgimento di un gruppo criminale organizzato ed il collegamento con uno o più Stati esteri. Quest'ultimo requisito può manifestarsi in forme diverse: il reato è commesso in più di uno Stato, ovvero è commesso in un unico Stato, ma (a) una «parte sostanziale della sua preparazione, pianificazione, direzione o controllo avviene in un altro Stato», oppure (b) in esso è implicato un gruppo criminale organizzato transnazionale, cioè a dire un gruppo che coopera con altri gruppi criminali di diversa nazionalità per la gestione di mercati criminali; oppure - (c) - ha effetti sostanziali in un altro Stato. V., per i profili inerenti alla responsabilità degli enti, A. D'AMATO, sub art. 10 l. 16 marzo 2006, n. 146, in A. PRESUTTI - A. BERNASCONI - C. FIORIO, *La responsabilità degli enti. Commento articolo per articolo al d. legisl. 8 giugno 2001, n. 231*, Padova, 2008, pag. 305 seg.

¹¹ Così A. TRAVERSI, *Responsabilità amministrativa delle società anche per reati tributari?*, in *Resp. amm. soc.*, 2008, f. 3, pag. 133-134; cfr., in merito, la ricostruzione del fenomeno proposta da I. CARACCIOLI, *Reati tributari e responsabilità degli enti*, ivi, 2007, f. 1, pag. 156-157: nello schema più semplice si ha «un cedente del bene in esenzione IVA avente sede in un Paese comunitario, un acquirente italiano interposto del bene (cd. 'società sfinge' o *missing trader* o simile), un sub-acquirente italiano interponente ed un cessionario finale con addebito di IVA. Secondo siffatto schema (qui appunto esaminato nella sua struttura più semplice), un soggetto (interposto) si frappone nella sequenza della cessione di prodotti commerciali ed effettua (apparentemente) in base a fattura un acquisto intracomunitario con imponibile IVA nello Stato di destinazione, ossia in Italia (ovvero un acquisto da un soggetto extracomunitario attraverso un 'deposito IVA'). Il medesimo cede poi in base a fattura (apparentemente) il bene al reale acquirente (soggetto interponente) ad un prezzo pari o di poco superiore al costo che aveva sostenuto senza l'applicazione dell'IVA. Allo Stato, alla fine dell'operazione triangolare, non sarà versata l'IVA incamerata dal cessionario finale. Pertanto, l'interposto guadagna un compenso per l'attività svolta, in realtà consistente solo nel ricevere una fattura passiva senza IVA dal fornitore ed emetterne altra verso il cessionario reale ad un prezzo complessivo inferiore, pari o di poco superiore all'imponibile indicato nella fattura emessa dal fornitore intracomunitario».

¹² In tal senso, I. CARACCIOLI, *Reati tributari e responsabilità degli enti*, op. cit., pag. 157.

www.sfef.it

Gli autori di questa tipologia di frode sono perseguibili per i reati tributari di emissione di fatture per operazioni inesistenti, *ex art. 8* del decreto legislativo n. 74 del 2000, e di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti, previsto dall'art. 2 del medesimo decreto; mentre le peculiari ed articolate strutture societarie, utilizzate per la realizzazione delle frodi fiscali appena descritte, rappresentano il motivo per cui nella ricostruzione accusatoria compare sovente, oltre ai "reati fine", anche quello di associazione per delinquere che richiede - come è noto - la partecipazione di almeno tre persone¹³. E, poiché tra i delitti contemplati dall'art. 10 comma 2 della legge n. 146 del 2006 rientra, come anticipato, anche quest'ultimo, ecco che l'associazione transnazionale, finalizzata a commettere i delitti di emissione e di utilizzazione di fatture relative ad operazioni inesistenti, nella cornice operativa delle "frodi carosello", diventa il veicolo per contestare, accanto a quella (*tout court* penale) della persona fisica, la responsabilità "amministrativa" del soggetto collettivo, addebitabile per illeciti (tributari) commessi - per esempio - dall'amministratore (o dal legale rappresentante) nell'interesse o vantaggio della società¹⁴.

www.sfef.it

4. L'associazione per delinquere irrompe tra i reati-presupposto della responsabilità degli enti

Che la "nuova" forma di responsabilità della *societas* per reati "transnazionali" costituisca l'anticamera della recezione del variegato catalogo di fattispecie - sgranato dall'art. 10 comma 2 della legge n. 146 del 2006 - nell'ambito della legislazione nostrana, appariva osservazione fin quasi ovvia una volta constatato che, mentre per i reati commessi con modalità *cross border* l'ente risultava perseguibile, altrettanto non era per le identiche fattispecie delittuose consumate sul suolo nazionale. Al dichiarato fine di colmare la lacuna, la legge 15 luglio 2009, n. 94 introduceva, nel *corpus* normativo del 2001, l'art. 24-ter - rubricato «delitti di criminalità organizzata» - nel quale compaiono, per ciò che qui preme evidenziare, i reati associativi di cui agli artt. 416-bis (associazione di tipo mafioso anche straniera, ivi compresi i delitti commessi avvalendosi delle condizioni previste dalla predetta ovvero al fine di agevolarla) e 416 c.p..

www.sfef.it

Una serie di considerazioni - vuoi di carattere sistematico (relative all'architettura normativa del decreto legislativo n. 231 del 2001), vuoi di legittimità (in ordine al rispetto delle garanzie di matrice penalistica), vuoi, infine, di natura organizzativa (con riguardo agli strumenti di prevenzione del rischio penale d'impresa da adottare) - portano a valutare la scelta compiuta dal legislatore del 2009 in termini di incongruità.

Quanto all'euitmia del sistema della responsabilità da reato delle società, il coinvolgimento di fattispecie delittuose tipiche della *criminalità organizzata* rischia di alimentare confusione sul confine tra *illeciti economici d'impresa* e associazioni criminali in senso stretto: per queste seconde, l'arsenale di reati e sanzioni, messo a disposizione dal diritto penale "clas-

¹³ «Vero è che l'art. 9 d.lgs. 74/2000 prevede, in deroga all'art. 110 c.p., che l'emittente fatture false non possa rispondere, per il medesimo fatto, anche a titolo di concorso con l'utilizzatore. Ma, secondo una giurisprudenza ormai consolidata, stante l'autonomia della fattispecie associativa rispetto ai reati-fine, la citata deroga in materia di concorso non può essere ritenuta ostativa alla configurabilità dell'associazione per delinquere finalizzata alla commissione dei reati di cui agli artt. 2 e 8 d.lgs. 74/2000 (cfr. Cass., Sez. III, 6 luglio 2005, n. 34678)»: in questo senso A. TRAVERSI, *Responsabilità amministrativa delle società anche per reati tributari?*, *op. cit.*, pag. 134.

¹⁴ La sanzione pecuniaria irrogabile all'ente, per il delitto di associazione a delinquere "transnazionale", va dalle quattrocento alle mille quote; oltre ad essa, si applicano le sanzioni interdittive di cui all'art. 9 comma 2 del decreto legislativo n. 231 del 2001 e, nei casi più gravi, l'interdizione definitiva dall'esercizio dell'attività (v. art. 10 commi 2, 3 e 4 della legge n. 146 del 2006). È opportuno ricordare che il prezzo e il profitto del reato sono oggetto di confisca la quale - anche nella forma per equivalente - si applica obbligatoriamente con la sentenza di condanna.

www.sfef.it

sico”, risultava ampiamente sufficiente e non bisognoso di eterointegrazioni da parte della legislazione sugli enti.

Per ciò che concerne i rapporti con il principio di legalità, si è in precedenza sottolineato come la previsione delle due “classiche” fattispecie associative - che, com'è noto, sono connotate da un basso profilo di tipicità - sia suscettibile di spalancare la porta alla contestazione, da parte dell'accusa, di un numero potenzialmente indefinito di “reati fine”, tra i quali quelli non compresi nell'elenco di cui agli artt. 24 - 25-*undecies* del decreto legislativo n. 231 del 2001: il richiamo a tali norme incriminatrici determina, dunque, un'impropria estensione delle ipotesi tipiche di responsabilità dell'ente ed entra in collisione con il principio di legalità. Da un rilievo statistico emerge peraltro che, i “reati scopo” dell'associazione per delinquere contestati con più frequenza, sono la truffa ai danni dello Stato, il riciclaggio, i reati in materia tributaria e quelli ambientali¹⁵. È dunque innegabile il fatto che ad una società possa essere addebitata la responsabilità “amministrativa” per il reato di associazione a delinquere laddove si ritenga di ravvisare un accordo - tra almeno tre soggetti - finalizzato alla commissione di illeciti fiscali nell'interesse o a vantaggio della prima. In via esemplificativa, ciò potrà accadere laddove risulti accertata un'attività di frode fiscale - riconducibile alle ipotesi di cui agli artt. 2-8 del decreto legislativo n. 74 del 2000 - per la cui realizzazione venga in gioco il *pactum sceleris* tra un amministratore della società coinvolta, un consulente esterno e un pubblico ufficiale oppure, ancora, tra gli amministratori di (almeno) tre diverse società¹⁶. Ma la prassi giudiziaria potrebbe fare emergere anche approcci più lassisti; infatti, le caratteristiche dei singoli “reati fine” non rilevano per la configurabilità dell'associazione per delinquere, la quale costituisce una fattispecie autonoma rispetto ai primi; in altre parole, non risulta indispensabile - perché il reato associativo venga in vita - il compimento dei “reati fine”, in quanto il momento consumativo della figura di cui all'art. 416 c.p. si risolve nell'accordo criminoso (e non nella realizzazione dei “reati scopo”). Solo indagini ispirate a schemi virtuosi, e quindi proiettate alla ricerca degli elementi conoscitivi dello specifico illecito, dovrebbero avvalersi, in una fase avanzata, della cornice del reato associativo per inscrivervi - una volta emerso il vincolo tra i responsabili - la molteplicità degli episodi criminosi; viceversa - e come purtroppo l'esperienza quotidiana insegna - la postergazione della ricerca dei fatti delittuosi a favore dell'elezione del “teorema associativo”, quale sentiero su cui muovere i primi ed incerti passi dell'indagine penale, si risolve in una forma anticipata di sanzione, rappresentata dall'avvio del procedimento penale a carico dell'accusato.

È con riferimento - infine - allo sforzo di prevenzione, cui l'ente è chiamato per scongiurare il rischio della commissione di reati connessi alla fattispecie dell'associazione per delinquere, che emergono le contraddizioni più vistose della scelta operata dal legislatore. Per l'adozione e l'aggiornamento dei modelli di organizzazione e gestione, che costituiscono l'esimente dalla responsabilità da reato dell'ente - o, quantomeno, il requisito che può precludere l'applicazione delle sanzioni interdittive ed abbattere l'entità della sanzione pecuniaria -, la metodologia d'intervento, fino ad oggi sperimentata, si trasforma in un'avventura in una palude senza confini. Tipicità del reato da prevenire e procedure di autovalutazione del rischio erano requisiti che camminavano di pari passo: l'individuazione

¹⁵ Per questa osservazione, v. M. PANSARELLA, *Associazione per delinquere: spunti di riflessione ai fini dell'aggiornamento della “mappatura” delle aree a rischio*, in *Resp. amm. soc.*, 2010, f. 3, pag. 218.

¹⁶ Anche in questo caso andrà dimostrato che l'associazione criminosa tra l'apicale dell'ente ed i due soggetti esterni ha agito nell'interesse o a vantaggio dell'impresa lecita; laddove - invece - l'associazione abbia agito nell'interesse esclusivo dei suoi sodali - o il pubblico ministero non sia riuscito a provare la sussistenza di uno dei due requisiti citati - l'ente andrà assolto (v. artt. 5 comma 2 e 66 del decreto legislativo n. 231 del 2001).

www.sfef.it

delle aree sensibili, nelle quali si manifesta l'insorgere di una rischiosità rilevante ai sensi del decreto legislativo n. 231 del 2001, muove dalla consapevolezza della natura dell'illecito da scongiurare; non esiste, infatti, "il" modello organizzativo universale, bensì una serie di protocolli - cioè a dire, procedure dirette a programmare la formazione e l'attuazione delle decisioni dell'ente (v. art. 6 comma 2 lett. a e b del decreto del 2001) - funzionali a prevenire *determinati e ben individuati* reati: e la premessa di tale *compliance* è, per l'appunto, l'identificazione delle attività nel cui ambito possono essere commessi *quei* reati. Prima la ricognizione del fattore di rischio (in linguaggio aziendalistico: *risk assessment* e, in particolare, *gap analysis*), poi l'intervento di profilassi (*compliance program*)¹⁷. Ma l'indeterminatezza della categoria dei "reati scopo" dell'associazione per delinquere rende gli attrezzi di questa scatola metodologica inutili. Un sodalizio criminoso per commettere quali delitti? La stella polare che guida l'attività di realizzazione dei modelli organizzativi, e di aggiornamento dei medesimi, è così offuscata: venendo a mancare la certezza circa la tipologia del reato da prevenire in concreto, l'intera (e costosa) opera di costruzione e di adattamento del modello rischia di risolversi, nella singola azienda, in mappature fumose e in procedure indefinite. In altri termini, il modello organizzativo da adottare per prevenire il numero aperto di illeciti, collegato alle fattispecie associative, non sembra potere integrare i requisiti di idoneità ed efficacia richiesti dalla legge (v. art. 6 comma 1 lett. a del decreto legislativo n. 231 del 2001). In siffatto contesto, l'unica alternativa percorribile prefigura soluzioni estreme, quali quelle di considerare tutti i delitti previsti nel nostro ordinamento alla stregua di reati-presupposto, cui ancorare la responsabilità dell'ente - l'ordinamento olandese e, in buona parte, quello francese hanno optato in tale senso -, e, di conseguenza, mappare il rischio aziendale sulla base della storia, anche relativa ai precedenti giudiziari, dell'impresa stessa nonché sulle attività dalle quali possono "tipicamente" emergere reati; un'attività di *compliance* concentrata su singoli e specifici "rischi forti", piuttosto che un'annacquata valutazione e una serie di amorfe procedure¹⁸.

5. Le (plausibili?) ragioni di un'esclusione e le necessità di un ripensamento del catalogo dei reati-presupposto

Finalità di scongiurare un indebito incremento degli strumenti punitivi contro le persone giuridiche, constatazione dell'effettività delle sanzioni amministrative già esistenti per

¹⁷ Volendo, A. BERNASCONI, sub art. 6, in A. PRESUTTI - A. BERNASCONI - C. FIORIO, *La responsabilità degli enti*, op. cit., pag. 119 seg.

¹⁸ Ritene M. PANSARELLA, *Associazione per delinquere: spunti di riflessione ai fini dell'aggiornamento della "mappatura" delle aree a rischio*, op. cit., pag. 217-219 che si «potrebbe, addirittura giungere alla conclusione che l'introduzione dell'associazione a delinquere abbia di fatto comportato un ampliamento del rischio-reato tale da implicare per le società/enti la necessità di effettuare una attività di *risk assessment* a 360° così come solitamente avviene nei progetti di *Enterprise Risk Management* (ERM) e come viene suggerito dal relativo *frame-work* di riferimento proposto. La conclusione, peraltro, non sarebbe neanche del tutto nuova o insolita nel mondo delle imprese, basti pensare al mondo delle banche dove per disposizione di Banca d'Italia le stesse sono tenute ad istituire una specifica funzione detta appunto '*compliance*' con il ruolo di verificare che nello svolgimento della propria attività non vengano violate le norme in senso generale e senza nessun riferimento ad alcuna normativa in particolare o ad un novero ristretto di disposizioni». Peraltro - aggiunge l'A. - «l'analisi dei controlli conseguente al ritenere astrattamente tali ambiti a rischio con riferimento al reato di associazione per delinquere, risulterebbe anche di facile attuazione. Infatti, con riferimento all'ambito dei reati tributari, si potrebbe prendere come riferimento il processo relativo alla contabilità fiscale (*income tax accounting*) che ha una sua definizione abbastanza puntuale in quanto considerato sia dalla normativa della *Sarbanes Oxley Act* (cd. 'SOX') sia dalla legge 262/2005 tra i processi amministrativo-contabili sulla cui tenuta i Dirigenti Preposti delle società quotate sono tenuti a rilasciare una specifica attestazione». Resta in ogni caso fermo che «per l'impresa virtuosa che, nonostante tali incoerenze di sistema e l'assenza al momento di precise indicazioni dalle associazioni di categoria, volesse spingersi oltre ed implementare o rafforzare il proprio sistema di controlli preventivi, significa dover considerare a rischio tutti i rapporti con soggetti esterni all'ente implementando un sistema volto a raccogliere, archiviare ed analizzare preventivamente quante più informazioni possibili sui soggetti con cui la società o l'ente entri in relazioni di affari al fine di poterne comprendere il livello di eticità. In altri termini si è passati dal concetto di *know your client* ad un più esteso obbligo di *know all your partner[s]*, cioè conosci tutti i soggetti con cui entri in rapporti di affari (clienti, fornitori, agenti, procuratori, *partner* commerciali)».

le violazioni fiscali e non delegabilità delle obbligazioni tributarie rappresentano le ragioni che la dottrina ha individuato alla base della «scelta consapevole del legislatore»¹⁹ di non annoverare, tra i reati-presupposto della responsabilità dell'ente, quelli di natura tributaria. Ad uno sguardo rivolto all'apparato sanzionatorio dispiegato, nei confronti delle società, dal 2001 ai giorni nostri, nessuno dei motivi adottati appare tuttavia irresistibile. Carica di suggestione, la lettura che rimarca l'elevato grado di afflittività del sistema tributario s'impenna sulle conseguenze «sanzionatorie» dell'eccezione al principio di specialità - contemplata dall'art. 19 comma 2 del decreto legislativo n. 74 del 2000 - per approdare a negare l'esigenza di introdurre una nuova forma di responsabilità in capo alla persona giuridica.

La disposizione citata ha comportato «una forte limitazione»²⁰ al principio di specialità stabilendo che «[p]ermane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'art. 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato»: il riferimento è alla responsabilità di natura amministrativa che grava sugli enti collettivi quando un reato tributario - di cui al decreto legislativo n. 74 del 2000 - è commesso da una persona fisica «che abbia agito nell'ambito dell'ente stesso»²¹; in altre parole, il responsabile solidale - cui allude il citato art. 11 - per la sanzione amministrativa, «sia che si tratti di un ente collettivo, sia di una persona fisica (che non sia ... concorrente nel reato), soggiace in ogni caso alla sanzione amministrativa, anche se la stessa non risulti applicabile al reo in forza del principio di specialità»²². Da sottolineare però che l'art. 7 del decreto legge 30 settembre 2003, n. 269 - convertito con la legge 24 novembre 2003, n. 326 - ha posto le sanzioni amministrative, relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica, *esclusivamente a carico della persona giuridica*: di conseguenza, la deroga prevista dall'art. 19 comma 2 del decreto legislativo n. 74 del 2000 è venuta meno «proprio con riferimento ai soggetti cui il legislatore aveva pensato come principali destinatari della stessa, e cioè le società di capitali; infatti, per gli enti dotati di personalità giuridica non potrà più operare l'art. 11 d. lgs. 472/97, in quanto gli stessi cessano, per effetto della riforma del 2003, di essere responsabili solidali, per assurgere al ruolo *di diretti (ed unici) destinatari della sanzione* [corsivo di chi scrive]»²³.

È proprio muovendo da questa ricostruzione che si è paventata l'eventualità di un ampliamento del catalogo dei reati-presupposto della responsabilità degli enti agli illeciti tributari: oltre alla pena prevista per la persona fisica, si registrerebbe un cumulo sanzionato-

www.sfef.it

www.sfef.it

www.sfef.it

¹⁹ I. CARACCIOLI, *Reati tributari e responsabilità degli enti*, op. cit., pag. 155.

²⁰ *Ibidem*, pag. 155.

²¹ A. PERINI, *Brevi considerazioni in merito alla responsabilità degli enti conseguente alla commissione di illeciti fiscali*, in *Resp. amm. soc.*, 2006, f. 2, pag. 79.

²² Così A. LANZI - P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, Padova, 2011, pag. 92. Ricostruisce la *ratio* dell'eccezione al principio di specialità A. PERINI, *Brevi considerazioni in merito alla responsabilità degli enti conseguente alla commissione di illeciti fiscali*, op. cit., pag. 83, argomentando che l'applicazione generalizzata del suddetto principio avrebbe potuto fare emergere una «facile tentazione, foriera di rilevanti vantaggi economici in capo alla persona giuridica/contribuente determinata a divenire anche evasore: l'abbandono della prospettiva amministrativa per sconfinare nell'ambito dell'illecito penale, siccome destinato a colpire - sotto il profilo sanzionatorio - la sola persona fisica». Se è vero che la sanzione amministrativa «finisce per colpire - e spesso duramente - la persona giuridica, l'introduzione del principio di specialità in ambito fiscale avrebbe potuto - in mancanza di correttivi - dar vita ad un inedito *appeal* della sanzione penale, identificabile come agevole 'fuga dall'illecito amministrativo'. Al cospetto di fenomeni di evasione di medie dimensioni (al di sotto delle soglie di punibilità previste dagli artt. 3, 4 e 5 del d.lgs. n. 74/2000) e forieri di ripercussioni economiche non trascurabili sull'ente, l'introduzione del principio di specialità avrebbe potuto suggerire un 'salto di qualità' nell'evasione fiscale, assestandola su livelli ben superiori e certamente idonei a superare le soglie di punibilità previste dalla normativa penale».

²³ E - concludono A. LANZI - P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, op. cit., pag. 92 - da ciò deriva «che neppure potrà operare la previsione di cui al secondo comma dell'art. 19 d. lgs. 74/2000, che presuppone il meccanismo previsto dall'art. 11, cui fa diretto riferimento». Analoga ricostruzione è operata da A. PERINI, *Brevi considerazioni in merito alla responsabilità degli enti conseguente alla commissione di illeciti fiscali*, op. cit., pag. 85-86.

rio nei confronti di quella giuridica, derivante dalla applicazione sia della sanzione tributaria sia di quella "amministrativa" di cui al decreto legislativo n. 231 del 2001²⁴; e tale constatazione pare altresì corroborata dal fatto che «quanto alle sanzioni, il sistema fiscale, pur rimanendo ancorato alla tradizionale sanzione pecuniaria ed al suo consueto meccanismo di commisurazione, non sembra presentare potenzialità afflittive minori rispetto al più sofisticato modello introdotto dal d.lgs. n. 231/2001»²⁵.

Che l'adombrata duplicazione sanzionatoria a carico degli enti²⁶ costituisca la ragione ostativa dell'estensione della responsabilità dei medesimi ai reati tributari è ipotesi agevolmente controvertibile se solo si guarda alla ridondante strumentazione repressiva messa in campo nei riguardi dei reati di *market abuse*; per l'abuso di informazioni privilegiate e per la manipolazione del mercato (artt. 184 e 185 del decreto legislativo 24 febbraio 2008, n. 58) banche ed intermediari finanziari sono chiamati a rispondere su due versanti: quello dell'illecito amministrativo dipendente da reato (ai sensi dell'art. 25-sexies del decreto legislativo del 2001) e quello dell'illecito amministrativo «dipendente da illecito amministrativo»²⁷ (ex artt. 187-bis, 187-ter e 187-quinquies del decreto legislativo n. 58 del 1998). Particolarmente aspre sono le previsioni edittali delle sanzioni contemplate per il caso in cui l'ente venga a lucrare dalla violazione un prodotto o un profitto di rilevante entità: entrambe le normative dispongono che la sanzione venga aumentata «fino a dieci volte tale prodotto o profitto» (v. gli artt. 25-sexies comma 2 del decreto legislativo del 2001 e 187-quinquies comma 2 del decreto legislativo n. 58 del 1998). A tacere del probabile *vulnus* arrecato al principio di legalità dal citato art. 25-sexies comma 2 il quale, prevedendo un incremento della sanzione «fino a dieci volte», deroga al meccanismo della determinazione sanzionatoria per quote adottato dal sistema del 2001²⁸, occorre rimarcare che, nell'ambito dei

www.sfef.it

www.strumentifinanziariefiscalia/DOTTRINA

²⁴ Rileva infatti I. CARACCIOLI, *Reati tributari e responsabilità degli enti*, op. cit., pag. 155 che il «legislatore del 2001-2002 ... intervenuto un anno dopo la riforma del sistema penale tributario del 2000, non ha ritenuto (per la verità, opportunamente) di aggiungere un terzo tipo di sanzioni. Se questo in futuro dovesse avvenire, si tratterebbe sicuramente di un *plus* dal contenuto abbastanza vessatorio (sanzione penale per la persona fisica + sanzione tributaria per la persona giuridica + sanzione amministrativa per la persona giuridica)». Anche A. TRAVERSI, *Responsabilità amministrativa delle società anche per reati tributari?*, op. cit., pag. 133, ritiene che il motivo fondamentale della mancata inclusione dei reati tributari tra quelli che fondano la responsabilità dell'ente vada «ricercato probabilmente, nel fatto che il sistema sanzionatorio tributario prevede già, accanto alla responsabilità penale della persona fisica autore del reato, anche pesanti sanzioni amministrative pecuniarie a carico della persona giuridica, come disposto dall'art. 7 d.l. 30 settembre 2003, n. 269, convertito nella legge 24 novembre 2003, n. 326».

²⁵ Così A. PERINI, *Brevi considerazioni in merito alla responsabilità degli enti conseguente alla commissione di illeciti fiscali*, op. cit., pag. 88, il quale aggiunge: «se è vero che - da un lato - non vi sono (o sono assai meno incisive e più sporadiche) sanzioni di natura interdittiva [nel sistema penale tributario], è anche vero che il tetto di Euro 1.549.000 previsto dall'art. 10 del d.lgs. n. 231/2001 segna un limite tutt'altro che fantascientifico in ambito tributario, laddove la sanzione amministrativa è - di regola - commisurata all'imposta evasa e, quindi, risulta "aperta" verso l'alto».

²⁶ Il confronto tra il novero dei destinatari del sistema normativo sugli enti del 2001 e quello dell'apparato tributario, così come modificato dalla legge n. 326 del 2003, conduce ad evidenziare che il «d.l. 269/2003 è più limitato e si applica esclusivamente agli enti forniti di personalità giuridica, cioè società di capitali, cooperative, associazioni riconosciute, fondazioni, altri enti privati e pubblici economici. Sono esclusi tutti gli altri soggetti privi di personalità giuridica (società di persone, imprese individuali, associazioni non riconosciute, ecc.), ove le violazioni tributarie continuano ad essere direttamente imputabili alla persona fisica autore dell'illecito» (v. D. MELIOTA, *Responsabilità patrimoniale delle società di capitali per illeciti commessi dagli amministratori. Responsabilità amministrativa ex d. lgs. 231/2001 e responsabilità tributaria ex d.l. 269/2003: due sistemi a confronto*, in *Resp. amm. soc.*, 2010, f. 3, pag. 96, la quale puntualizza altresì che a «differenza delle sanzioni previste dal d.lgs. 231/2001, le sanzioni pecuniarie tributarie, di cui all'art. 7, d.l. 269/2003, non sono collegate ad illeciti penali, ma assumono un rilievo meramente economico ovvero assolvono una funzione 'risarcitoria', diretta ad assicurare la reintegrazione patrimoniale del danno subito dal Fisco conseguente all'omesso pagamento dei tributi»).

²⁷ G. PAOLOZZI, *Vademecum per gli enti sotto processo*, Torino, 2006, pag. 297 seg. e pag. 309 seg. La concorrenza tra sanzione penale e sanzione amministrativa è esplicitamente ammessa dall'*incipit* dell'art. 187-bis e dell'art. 187-ter del decreto n. 58 del 1998 che recitano, con riguardo all'autore del reato-persona fisica: «[s]alvo le sanzioni penali quando il fatto costituisce reato, è punito con la sanzione amministrativa pecuniaria»; entrambe le disposizioni sono richiamate dall'art. 187-quinquies comma 1 del decreto medesimo, con riferimento agli enti («L'ente è responsabile del pagamento di una somma pari all'importo della sanzione amministrativa irrogata per gli illeciti di cui al presente capo commessi nel suo interesse o vantaggio»).

²⁸ O. DI GIOVINE, *Lineamenti sostanziali del nuovo illecito punitivo*, in *Reati e responsabilità degli enti*, a cura di G. Lattanzi, Milano, 2005, pag. 43.

reati di abuso di mercato, la duplicazione sanzionatoria nei confronti dell'ente - sanzione pecuniaria (*ex art. 25-sexies* del decreto legislativo del 2001) e sanzione amministrativa pecuniaria (*ex artt. 187-bis, 187-ter e 187-quinquies* del decreto legislativo del 1998) - costituisce un dato suscettibile non tanto di precludere - bensì di postulare - una "nuova" forma di responsabilità della *societas* per reati tributari.

Poche battute, infine, su un ulteriore motivo accampato contro l'estensione della responsabilità in parola. Si è osservato che «mentre per i reati societari la giurisprudenza ammette il criterio della 'delega di funzioni' al subordinato», viceversa, per i reati tributari «la giurisprudenza tende ad escluderlo»; e poiché le obbligazioni di carattere tributario «sono 'proprie', 'personali' e quindi come tali indelegabili», ne deriva che agli illeciti fiscali «non sarebbe logicamente e strutturalmente riferibile la disciplina dell'art. 6, d.lgs. 231 ... che costituisce il 'cuore' di questo tipo di responsabilità, incentrata appunto sull'esistenza di direttive di comportamento ai dipendenti in posizione apicale e sulla violazione fraudolenta dei relativi obblighi»²⁹.

L'obiezione non coglie nel segno e travisa il senso del sistema della responsabilità degli enti da reato; questo poggia sui modelli di organizzazione e di gestione, articolati in una gamma di protocolli volti a programmare la formazione e l'attuazione delle decisioni dell'ente in relazione ai reati da prevenire, sulla cui osservanza vigila un organismo *ad hoc*, autonomo e indipendente. La procedimentalizzazione delle decisioni sensibili, ovvero quelle a rischio di reato, si basa su una trasparente ripartizione dei ruoli e delle funzioni che spesso si avvale (anche) dello strumento delle deleghe: trattasi, quest'ultimo, di un profilo che attiene all'*organizzazione* dell'azienda in termini di *compliance* e, pertanto, non risulta sovrapponibile alla natura e alla ragion d'essere della obbligazione tributaria.

La netta propensione del legislatore ad espandere la responsabilità da reato degli enti, l'obiettiva collocazione dei reati tributari tra quelli "tipici" dell'agire di impresa, gli auspici di parte della dottrina a favore di un arricchimento dei reati-presupposto della normativa del 2001 inteso a ricomprendere i suddetti³⁰, nonché i tentativi della giurisprudenza di prevenire - ancorché con soluzioni non conformi alla legge - ad analogo risultato, costituiscono fattori che cospirano in un'univoca direzione³¹. Ad evitare di trovarsi, in un giorno non troppo lontano, al cospetto dell'ennesima presa d'atto di un "nuovo" reato inserito nel catalogo del decreto legislativo n. 231 del 2001, sarebbe opportuno avviare un ripensamento complessivo dell'universo sanzionatorio rivolto agli enti.

Il pensiero corre, *in primis*, alle sovrapposizioni tra sistema penale e sistema amministrativo nonché, in seconda battuta, alle connesse moltiplicazioni sanzionatorie che ne discendono; dallo stesso fatto illecito, conseguono - come si è visto - plurime responsabilità e sanzioni: in parallelo a quella della persona fisica, la responsabilità della *societas* esibisce forme cangianti (illecito amministrativo da reato, illecito amministrativo dipendente da illecito amministrativo, illecito amministrativo *tout court*) e un preoccupante parossismo afflittivo (sanzioni pecuniarie e interdittive, sanzione amministrativa pecuniaria, sanzione amministrativa). È nella prospettiva di un complessivo riequilibrio tra tali istituti che il problema dell'inserimento dei reati tributari nell'elenco di quelli che agganciano la responsabilità dell'ente va affrontato.

Sgombrando il campo, anzitutto, da taluni paradigmi punitivi: non è accettabile che la persona giuridica, condannata per un *market abuse*, possa vedersi applicata, oltre alle sanzio-

www.sfef.it

²⁹ Testualmente, I. CARACCIOLI, *Reati tributari e responsabilità degli enti*, *op. cit.*, pag. 156.

³⁰ P. IELO, *Reati tributari e responsabilità degli enti*, in *Resp. amm. soc.*, 2007, f. 3, pag. 9; A. PERINI, *Brevi considerazioni in merito alla responsabilità degli enti conseguente alla commissione di illeciti fiscali*, *op. cit.*, pag. 88.

³¹ Lo presagiva P. CORSO, *Verso la responsabilità amministrativa da reato tributario*, in *Corr. trib.*, 2008, pag. 2348 seg.

ni pecuniarie e interdittive di natura penale - affiancate dalla confisca del profitto o del prezzo del reato - , anche la, potenzialmente smisurata, sanzione amministrativa “dipendente da illecito amministrativo”, irrogata - con procedura amorfa - dall'autorità di vigilanza di settore³². La scelta è di politica criminale in quanto, se si ritiene il sistema sanzionatorio amministrativo più eligibile, per effettività e tempestività, rispetto a quello penale, allora il secondo va sensibilmente alleggerito; viceversa, se gli strumenti e i dosaggi della risposta punitiva sono ritenuti irrinunciabili, dovranno essere gli istituti e le soglie sanzionatorie di quella amministrativa ad essere aboliti, i primi, o, quantomeno, rivisitate in un'ottica riduzionista, le seconde. In armonia con tale approccio, l'accoglimento dei reati tributari nel novero dei presupposti della responsabilità dell'ente dovrebbe essere compensata o con una riaffermata latitudine del principio di specialità (art. 9 del decreto legislativo n. 74 del 2000), volta ad impedire la duplicazione sanzionatoria (penale e amministrativa) a carico della persona giuridica, o con un drastico abbattimento e/o eliminazione delle sanzioni pecuniarie previste dall'apparato tributario, così come modificato dalla legge n. 326 del 2003. Appare in ogni caso improcrastinabile, per quanto concerne il decreto legislativo n. 231 del 2001, l'espunzione - in seno all'art. 24-ter - dei “reati mezzo”, ovvero le fattispecie associative di cui agli artt. 416 e 416-bis c.p., al fine di ristabilire la piena portata del principio di legalità.

www.sfef.it

www.sfef.it

www.sfef.it

³² Per quanto l'art. 187-terdecies del decreto legislativo n. 58 del 1998 preveda - ove all'ente sia stata applicata una sanzione amministrativa - l'esazione della sanzione amministrativa dipendente da reato limitata alla parte eccedente quella già riscossa dall'autorità amministrativa, la sostanza della problematica permane immutata. Volendo, su queste problematiche, v. A. BERNASCONI, *Banche, intermediari finanziari e assicurazioni nel processo penale* de societate, in *Studi in onore di Mario Pisani*, vol. I, Piacenza, s.d. (2010), pag. 55 seg.

