

SP

**SISTEMA
PENALE**

FASCICOLO

7/2020

COMITATO EDITORIALE Giuseppe Amarelli, Roberto Bartoli, Hervé Belluta, Michele Caianiello, Massimo Ceresa-Gastaldo, Adolfo Ceretti, Cristiano Cupelli, Francesco D'Alessandro, Angela Della Bella, Gian Paolo Demuro, Emilio Dolcini, Novella Galantini, Mitja Gialuz, Glauco Giostra, Antonio Gullo, Stefano Manacorda, Vittorio Manes, Luca Masera, Anna Maria Maugeri, Melissa Miedico, Vincenzo Mongillo, Francesco Mucciarelli, Claudia Pecorella, Marco Pelissero, Lucia Riscato, Marco Scoletta, Carlo Sotis, Costantino Visconti

COMITATO SCIENTIFICO Alberto Alessandri, Silvia Allegrezza, Ennio Amodio, Gastone Andrezza, Ercole Aprile, Giuliano Balbi, Marta Bargis, Fabio Basile, Alessandra Bassi, Carlo Benussi, Alessandro Bernardi, Marta Bertolino, Rocco Blaiotta, Manfredi Bontempelli, Renato Bricchetti, David Brunelli, Carlo Brusco, Silvia Buzzelli, Alberto Cadoppi, Lucio Camaldo, Stefano Canestrari, Giovanni Canzio, Francesco Caprioli, Matteo Caputo, Fabio Salvatore Cassibba, Donato Castronuovo, Elena Maria Catalano, Mauro Catenacci, Antonio Cavaliere, Francesco Centonze, Federico Consulich, Stefano Corbetta, Roberto Cornelli, Fabrizio D'Arcangelo, Marcello Daniele, Gaetano De Amicis, Cristina De Maglie, Alberto De Vita, Ombretta Di Giovine, Gabriella Di Paolo, Giandomenico Dodaro, Massimo Donini, Salvatore Dovere, Tomaso Emilio Epidendio, Luciano Eusebi, Riccardo Ferrante, Giovanni Fiandaca, Giorgio Fidelbo, Carlo Fiorio, Roberto Flor, Luigi Foffani, Désirée Fondaroli, Gabriele Fornasari, Gabrio Forti, Piero Gaeta, Marco Gambardella, Alberto Gargani, Loredana Garlati, Giovanni Grasso, Giulio Illuminati, Gaetano Insolera, Roberto E. Kostoris, Sergio Lorusso, Ernesto Lupo, Raffaello Magi, Vincenzo Maiello, Grazia Mannozi, Marco Mantovani, Marco Mantovani, Luca Marafioti, Enrico Marzaduri, Maria Novella Masullo, Oliviero Mazza, Claudia Mazzucato, Alessandro Melchionda, Chantal Meloni, Vincenzo Militello, Andrea Montagni, Gaetana Morgante, Lorenzo Natali, Renzo Orlandi, Luigi Orsi, Francesco Palazzo, Carlo Enrico Paliero, Lucia Parlato, Annamaria Peccioli, Chiara Perini, Carlo Piergallini, Paolo Pisa, Luca Pistorelli, Daniele Piva, Oreste Pollicino, Domenico Pulitanò, Serena Quattrocchio, Tommaso Rafaraci, Paolo Renon, Maurizio Romanelli, Gioacchino Romeo, Alessandra Rossi, Carlo Ruga Riva, Francesca Ruggieri, Elisa Scaroina, Laura Scomparin, Nicola Selvaggi, Sergio Seminara, Paola Severino, Rosaria Sicurella, Piero Silvestri, Fabrizio Siracusano, Andrea Francesco Tripodi, Giulio Ubertis, Antonio Vallini, Gianluca Varraso, Vito Velluzzi, Paolo Veneziani, Francesco Viganò, Daniela Vigoni, Francesco Zacchè, Stefano Zirulia

REDAZIONE Francesco Lazzeri (coordinatore), Alberto Aimi, Enrico Andolfatto, Enrico Basile, Silvia Bernardi, Carlo Bray, Pietro Chiaraviglio, Stefano Finocchiaro, Beatrice Fragasso, Alessandra Galluccio, Cecilia Pagella, Tommaso Trinchera, Maria Chiara Ubiali

Sistema penale (SP) è una rivista *online*, aggiornata quotidianamente e fascicolata mensilmente, ad accesso libero, pubblicata dal 18 novembre 2019.

La *Rivista*, realizzata con la collaborazione scientifica dell'Università degli Studi di Milano e dell'Università Bocconi di Milano, è edita da Progetto giustizia penale, associazione senza fine di lucro con sede presso il Dipartimento di Scienze Giuridiche "C. Beccaria" dell'Università degli Studi di Milano, dove pure hanno sede la direzione e la redazione centrale. Tutte le collaborazioni organizzative ed editoriali sono a titolo gratuito e agli autori non sono imposti costi di elaborazione e pubblicazione.

La *Rivista* si uniforma agli standard internazionali definiti dal *Committee on Publication Ethics* (COPE) e fa proprie le relative linee guida.

I materiali pubblicati su *Sistema Penale* sono oggetto di licenza CC BY-NC-ND 4.00 International. Il lettore può riprodurli e condividerli, in tutto o in parte, con ogni mezzo di comunicazione e segnalazione anche tramite collegamento ipertestuale, con qualsiasi mezzo, supporto e formato, per qualsiasi scopo lecito e non commerciale, conservando l'indicazione del nome dell'autore, del titolo del contributo, della fonte, del logo e del formato grafico originale (salve le modifiche tecnicamente indispensabili).

Il testo completo della licenza è consultabile su <https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>.

Peer review I contributi che la direzione ritiene di destinare alla sezione "Articoli" del fascicolo mensile sono inviati a un revisore, individuato secondo criteri di rotazione tra i membri del Comitato scientifico, composto da esperti esterni alla direzione e al comitato editoriale. La scelta del revisore è effettuata garantendo l'assenza di conflitti di interesse. I contributi sono inviati ai revisori in forma anonima. La direzione, tramite la redazione, comunica all'autore l'esito della valutazione, garantendo l'anonimato dei revisori. Se la valutazione è positiva, il contributo è pubblicato. Se il revisore raccomanda modifiche, il contributo è pubblicato previa revisione dell'autore, in base ai commenti ricevuti, e verifica del loro accoglimento da parte della direzione. Il contributo non è pubblicato se il revisore esprime parere negativo alla pubblicazione. La direzione si riserva la facoltà di pubblicare nella sezione "Altri contributi" una selezione di contributi diversi dagli articoli, non previamente sottoposti alla procedura di *peer review*. Di ciò è data notizia nella prima pagina della relativa sezione.

Di tutte le operazioni compiute nella procedura di *peer review* è conservata idonea documentazione presso la redazione.

Modalità di citazione Per la citazione dei contributi presenti nei fascicoli di *Sistema penale*, si consiglia di utilizzare la forma di seguito esemplificata: N. COGNOME, *Titolo del contributo*, in *Sist. pen.* (o *SP*), 1/2020, p. 5 ss.

SEZIONE SPECIALE

ATTI DEL WEBINAR "TAX COMPLIANCE, RESPONSABILITÀ DEGLI ENTI E REATI TRIBUTARI. UNA RIFLESSIONE ALLA LUCE DELLA LEGGE N. 157/2019" (15 MAGGIO 2020)

PRESENTAZIONE

di Antonio Gullo

L'introduzione dei reati tributari nel novero dei *predicate crime* della responsabilità dell'ente era ormai attesa da tempo e, ancora una volta, è stata l'Europa a indirizzare il nostro ordinamento verso questa strada. L'emanazione della Direttiva PIF ha infatti rappresentato la ragione per estendere il perimetro '231' a una tipologia di reati – quali quelli qui in rilievo – indubbiamente espressivi della criminalità d'impresa¹.

Non che mancassero in precedenza segnali circa l'importanza di volgere l'attenzione al settore qui in esame nell'ambito della strategia di coinvolgimento della persona giuridica nel contrasto all'accumulazione di ricchezza illecita.

Valgano per tutti gli indirizzi applicativi maturati in tema di confisca diretta à la Gubert, chiaramente motivati dall'esigenza di attingere il profitto dei reati tributari presso l'ente², nonché quelli registratisi in materia di associazione per delinquere, come reato presupposto della responsabilità dell'ente, che hanno condotto – attraverso la problematica configurazione di un profitto autonomo derivante dall'associazione – ad attribuire nella sostanza rilevanza ai fini dell'applicazione dello strumentario sanzionatorio del decreto 231 anche ai reati tributari³, allorché questi non figuravano ancora nel rispettivo catalogo chiuso di cui agli art. 24 ss. Infine, una anticipazione in qualche misura del rilievo delle fattispecie criminosi qui in considerazione si era avuta con l'inserimento dell'autoriciclaggio nel corpo dell'art. 25-octies⁴ che, in virtù della lettura estensiva della nozione di provento fatta propria dalla giurisprudenza e tale da

¹ Sul punto, anche per una compiuta analisi critica della riforma, v. R. BARTOLI, [Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza](#), in questa Rivista, 3/2020, p. 225.

² Per una ricostruzione critica del percorso argomentativo della pronuncia, v. C.E. PALIERO – F. MUCCIARELLI, [Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche](#), in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 4/2015, pp. 246 ss.

³ Da ultimo, v. Cass. pen., Sez. III, 29 novembre 2019, n. 8785.

⁴ Per un esame dell'orientamento giurisprudenziale che ammette la responsabilità dell'ente per autoriciclaggio anche in relazione a reati non inclusi nel catalogo 231, sia consentito rinviare a A. GULLO, *La responsabilità dell'ente e il sistema dei delitti di riciclaggio*, in A. CADOPPI, S. CANESTRARI, A. MANNA, M. PAPA (diretto da), *Diritto penale dell'economia*, t. II, Torino, 2019, pp. 3503 ss.

includere al suo interno pure il mero risparmio d'imposta⁵, ha finito con il rappresentare la prima porta d'ingresso dei reati tributari nel sistema 231.

Allo stesso modo, ben prima della recente riforma normativa, il settore tributario si era conquistato uno spazio sul terreno della *compliance* a carattere preventivo, grazie alla diffusione di meccanismi di collaborazione tra enti e Agenzia delle Entrate nel quadro del c.d. *Tax Control Framework*⁶.

Insomma, vi erano tutte le premesse per il salto oggi compiuto dal legislatore e l'ingresso delle ipotesi in esame nella c.d. Parte speciale del decreto 231.

Che tuttavia si tratti di un trapianto indolore non sembra potersi affermare. Numerose sono difatti le questioni che il nuovo scenario normativo spalanca agli occhi dell'interprete⁷.

Mi limito a qualche rapido cenno.

Un primo aspetto concerne, per così a dire monte, le scelte, in punto di fattispecie di reato, compiute dal legislatore: la selezione operata si mostrava problematica e lacunosa, e comunque non in linea con il dettato della Direttiva PIF⁸. Il risultato è pertanto quello di un cantiere aperto, tanto che, nell'ambito del decreto di attuazione della Direttiva medesima, approvato il 6 luglio 2020, è stato già previsto un ampliamento del catalogo dei reati tributari presupposto, ricomprendendovi i delitti di dichiarazione infedele, di omessa dichiarazione e di indebita compensazione, se commessi nel contesto di frodi internazionali.

Un secondo aspetto riguarda la coesistenza di multipli binari sanzionatori, acuita dall'inserimento delle figure in questione, con il rischio di replicare su questo fronte gli esiti problematici avutisi in materia di abusi di mercato⁹.

Un terzo aspetto investe un tema a più ampio spettro e che oggi si rivela centrale nelle dinamiche di possibile riforma della disciplina di settore, ovverosia quello della premialità dell'ente. A fronte infatti di un ampio ventaglio di istituti a carattere deflattivo pensati per la persona fisica, non si ravvisano altrettanti strumenti sul versante dell'ente¹⁰. Tutto ciò accentuato dalla interpretazione offerta dalla giurisprudenza del

⁵ Per una riflessione critica sulla ricostruzione sul punto sia consentito rinviare al nostro [Autoriciclaggio e reati tributari](#), in *Dir. pen. cont.*, 13 marzo 2018, p. 1 ss.

⁶ In argomento, v. G.L. GATTA, *I profili di responsabilità penale nell'esercizio della Corporate Tax Governance*, in G. MARINO (a cura di), *Corporate Tax Governance. Il rischio fiscale nei modelli di gestione dell'impresa*, Milano, 2018, pp. 113 ss.; G. MELIS, *Tax Compliance e sanzioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2017, pp. 751 ss.

⁷ Per un'analisi di queste problematiche si veda anche E. SCAROINA, *Responsabilità degli enti e reati tributari*, in *Compliance 231, antimafia, anticorruzione e trasparenza*, in *Atti del Seminario Consorzio Integra*, 25 maggio 2020, Bologna, 2020, pp. 57 ss.

⁸ S. FINOCCHIARO, *In vigore la "riforma fiscale": osservazioni a prima lettura della legge 157/2019 in materia di reati tributari, confisca allargata e responsabilità degli enti*, in questa *Rivista*, 7 gennaio 2020.

⁹ Affronta le implicazioni del principio del *ne bis in idem* tanto nel settore degli abusi di mercato quanto in quello dei reati tributari A. TRIPODI, *Corte europea dei diritti dell'uomo e sistemi sanzionatori in materia di abusi di mercato e di violazioni tributarie: la quiete dopo la tempesta?*, in *Le Soc.*, 2018, pp. 80 ss.

¹⁰ Ampiamente sull'opportunità di estendere all'ente alcuni istituti premiali previsti a favore della persona fisica, v. E. SCAROINA, *Prospettive di razionalizzazione della disciplina dell'oblazione nel sistema della responsabilità da reato degli enti tra premialità e non punibilità*, in questa *Rivista*, 3 giugno 2020.

principio di autonomia della responsabilità dell'ente di cui all'art. 8, che determina una generale incomunicabilità delle cause di non punibilità tra persona fisica ed ente.

Un ultimo aspetto riguarda infine il coordinamento tra gli strumenti prima evocati – integranti il c.d. *Tax Control Framework* – e i modelli di organizzazione, gestione e controllo della cui adozione adesso gli enti sono onerati.

Questi brevi schizzi introduttivi mi sembrano ben evidenziare la rilevanza dell'odierna riforma e al contempo l'opportunità di un confronto tra i diversi attori del sistema per iniziare a sciogliere i nodi sopra menzionati.

L'obiettivo del convegno di cui si raccolgono gli atti è per l'appunto quello di avviare una riflessione sulle dense implicazioni che la l. 157/2019 comporta.

L'idea è quella di realizzare uno scambio di saperi e di esperienze tra accademici, professionisti e magistrati al fine di interrogarsi sui profili problematici della riforma nonché, soprattutto, di individuare linee guida per le imprese chiamate ad aggiornare i modelli organizzativi con presidi idonei alla prevenzione delle fattispecie di cui all'art. 25-*quinquiesdecies* del d.lgs. n. 231/2001.

Sotto quest'ultimo profilo, quello cioè di definire *best practice* che guidino le imprese nell'adeguamento dei *compliance program* al mutato assetto normativo, si conferma essenziale quel modello di cooperazione tra pubblico e privato, da tempo inaugurato nel settore del contrasto alla corruzione e che ha iniziato ad affermarsi anche in campo tributario. Ne è un chiaro esempio il più volte citato *Tax Control Framework*, espressivo proprio di quel rapporto tra l'Amministrazione Finanziaria e il contribuente "virtuoso" fondato sul binomio collaborazione/premialità. Alla sua base posso rinvenirsi linee guida per la costruzione, in base alle specificità della singola realtà aziendale, di un sistema per la gestione e il controllo del rischio fiscale, potendo pertanto esso rappresentare il punto di partenza per orientare i modelli organizzativi verso una efficace minimizzazione del rischio di commissione delle ipotesi di cui tratta.

Sembra dunque che la riforma di cui alla l. 157/2019 approdi su un terreno fertile nel quale risulta essere presente la cultura della *compliance* insieme alla consapevolezza dell'importanza e della fruttuosità della *partnership* pubblico-privato; peraltro, bisogna constatare come il legislatore tenda oramai con costanza a promuovere l'approccio proattivo delle imprese nella gestione dei diversi rischi con cui sono chiamate a confrontarsi, come dimostra, tra le altre, la recente riforma di cui al Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza con l'introduzione dell'obbligo per l'imprenditore e per le società di istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, così sancendo in maniera generalizzata la centralità del *risk management*.

I contributi qui pubblicati approfondiscono, con taglio e cadenze diverse, gli aspetti che qui ho potuto solo accennare, promuovendo altresì il dialogo tra esperti di diritto penale, di diritto tributario e di organizzazione d'impresa. Si tratta di un primo e importante momento di riflessione su quella che è stata definita una "rinnovata *tax compliance*".

L'INSERIMENTO DEI REATI TRIBUTARI NEL D.LGS. 231/2001 TRA OSSERVAZIONI *DE IURE CONDITO* E PROSPETTIVE *DE IURE CONDENDO*

di Paola Severino

Il contributo introduce il tema dei controversi rapporti tra responsabilità da reato dell'ente e reati tributari, ripercorrendo le vicende che hanno preceduto la recente riforma ad opera della l. n. 157/2019, con la quale questi predicate crime hanno infine fatto ingresso nel 'catalogo 231'.

1. La legge n. 157/2019 segna un punto di svolta nel diritto penale tributario. Prevedendo l'ingresso dei *tax crimes* nel 'sistema 231', essa colma una lacuna sulla quale si era sviluppato già da tempo un vivace dibattito, del quale vorrei ripercorrere gli snodi salienti.

In particolare, credo sia essenziale, anche per comprendere la portata dell'intervento di riforma, partire dalle ragioni che, in passato, hanno rappresentato un ostacolo all'inserimento dei reati tributari nel catalogo previsto dal d.lgs. n. 231/2001.

Un primo aspetto di cui tener conto, a mio avviso, è legato alla circostanza che – nel delineare i caratteri di quella nuova forma di responsabilità che ha rappresentato una vera e propria 'rivoluzione copernicana' all'interno del nostro sistema penale – il legislatore del 2001 abbia preferito optare per una scelta di tipo minimalista¹¹, con l'obiettivo di dare – tanto all'opinione pubblica e agli *stakeholders*, quanto a giudici – il tempo necessario per 'assimilare' la rilevante novità di una responsabilità da reato dell'ente collettivo.

Il 'Decreto 231', nella sua versione originaria, circoscriveva infatti il *genus* dei reati presupposto della responsabilità dell'ente a talune ipotesi criminose a tutela della pubblica amministrazione – il riferimento è ai delitti di indebita percezione di erogazioni, truffa in danno dello Stato o di un ente pubblico o per il conseguimento di erogazioni pubbliche, frode informatica in danno dello Stato o di un ente pubblico, nonché ai delitti di corruzione. A guardare oggi la 'parte speciale' del Decreto, nella quale è stato recentemente inserito l'art. 25-*quinquiesdecies* – concernente appunto i reati tributari –, l'opzione iniziale del legislatore sembra essere stata radicalmente ripensata, se non del tutto stravolta.

¹¹ Cfr. la Relazione ministeriale al d.lgs. n. 231/2001, §12.

La *ratio* del sistema di responsabilità da reato dei soggetti collettivi è quella di colpire le forme di occasionale devianza dal sentiero della legalità nel preciso contesto della realtà d'impresa. Tra i numerosi interventi additivi ai quali abbiamo assistito in quasi vent'anni di vita della 'normativa 231', è stata salutata con favore l'introduzione, quali *predicate crimes*, di tutte quelle fattispecie che sono espressione della criminalità del profitto, o, comunque, tipiche manifestazioni degli illeciti delle *corporation* (dal riciclaggio ai reati societari, dai reati in materia di salute e sicurezza sul lavoro a quelli ambientali).

L'elenco dei reati presupposto ha, però, progressivamente perso le sembianze di un disegno armonioso e coerente con lo spirito del Decreto, in ragione dell'ampliamento – a tratti incontrollato¹² – delle fattispecie previste e del conseguente addensarsi delle aree di rischio-reato. Ne risulta un quadro complessivo difficilmente decifrabile, nel quale si sancisce la responsabilità dell'ente anche per ipotesi tendenzialmente estranee alle logiche di impresa e di profitto¹³: dal razzismo e xenofobia alla falsità in monete, dalle frodi sportive al terrorismo.

In un tale scenario era inevitabile interrogarsi in merito alla razionalità dell'esclusione dal 'perimetro 231' di reati – criminologicamente – molto più affini alla realtà di impresa, quali sono, appunto, i reati tributari.

2. Volgendo allora lo sguardo al recente passato, l'argomento forte, su cui hanno fatto leva i sostenitori dell'esclusione di tali fattispecie dal 'proscenio 231', ha riguardato il complessivo assetto punitivo in materia tributaria e, in particolare, il rischio che si pervenisse a una moltiplicazione dei piani sanzionatori.

Introdurre, accanto alla responsabilità penale della persona fisica e alla sanzione amministrativa tributaria già prevista a carico della persona giuridica, una ulteriore sanzione – 'amministrativa', secondo il *nomen* attribuito dall'art. 9 del d.lgs. n. 231/2001, ma di fatto assai afflittiva, dipendente da reato e applicata dal giudice penale, e quindi in grado di recare con sé correlati effetti stigmatizzanti – avrebbe significato operare una scelta non necessaria e sproporzionata 'per eccesso', triplicando le sanzioni in relazione a uno stesso fatto di reato.

Sappiamo però come, nonostante la mancata inclusione formale, i reati tributari non fossero nei fatti completamente estranei al 'sistema 231'. La giurisprudenza invero, in varie occasioni, 'circumnavigando' – per così dire – il principio di legalità, pure espressamente richiamato dall'art. 2 del Decreto, ha attratto i reati tributari nell'orbita della responsabilità dell'ente, ora per il tramite del reato associativo, anche transnazionale, finalizzato alla commissione di delitti tributari (potremmo menzionare

¹² Sul punto v. G. AMARELLI, *Il catalogo dei reati presupposto del d.lgs. n. 231/2001 quindici anni dopo. Tracce di una razionalità inesistente*, in *Legisl. pen. online*, 23 maggio 2016.

¹³ Evidenziava tale profilo già C. PIERGALLINI, *I reati presupposto della responsabilità dell'ente e l'apparato sanzionatorio*, in G. Lattanzi (a cura di), *Reati e responsabilità degli enti. Guida al d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231*, Milano, 2010, pp. 211 ss.

le c.d. 'frodi carosello'), ora riconoscendo la responsabilità *ex crimine* per ipotesi di riciclaggio e autoriciclaggio aventi, quale presupposto, un reato tributario¹⁴.

Inoltre, non può non richiamarsi la complessa operazione ermeneutica, consacrata nella pronuncia delle Sezioni Unite sul caso Gubert¹⁵, finalizzata, in ultima analisi, ad allargare le maglie della confisca, anche a fronte dell'assenza dei reati tributari dal 'Decreto 231'.

Come noto, le Sezioni Unite erano chiamate a dirimere un contrasto giurisprudenziale inerente alla possibilità di disporre il sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta o per equivalente nei confronti di beni di una persona giuridica per violazioni tributarie commesse dal legale rappresentante o da altro organo della stessa. A un orientamento che considerava legittima l'aggressione dei beni dell'ente per violazioni tributarie commesse dal legale rappresentante, in ragione dei vantaggi derivanti alla persona giuridica dal reato tributario commesso dall'*intraneus*, si contrapponeva un orientamento di segno contrario, che negava invece tale opzione, sulla base dell'omessa inclusione dei reati tributari nel 'catalogo 231'.

Nell'affrontare la questione, le Sezioni Unite, muovendo dalla nozione di profitto confiscabile nei reati tributari e distinguendo tra confisca diretta e confisca per equivalente, hanno ritenuto la prima sempre ammissibile, precisando che ogniqualvolta il profitto derivante da reato – o i beni a esso direttamente riconducibili – sia nella disponibilità dell'ente, la confisca dovrebbe qualificarsi come diretta¹⁶. La possibilità di procedere alla confisca indiretta, per equivalente, dei beni della persona giuridica per reati tributari dei suoi organi è stata, invece, sottoposta dalla Corte alla condizione che la persona giuridica sia in concreto priva di autonomia, e rappresenti quindi un mero schermo.

Sebbene il tema affrontato dalle Sezioni Unite appaia oggi superato¹⁷, esso è certamente indicativo della complessità del panorama di riferimento preesistente all'entrata in vigore della riforma del 2019.

3. Mi sembra, peraltro, che il recente intervento legislativo non abbia dissipato tutte le difficoltà ermeneutiche e applicative legate alla responsabilità degli enti da reato tributario.

Mi limito qui a richiamare alcune delle questioni che credo accompagneranno gli interpreti e gli operatori del diritto anche dopo la riforma.

¹⁴ V. al riguardo G.L. GATTA, [I profili di responsabilità penale nell'esercizio della Corporate Tax Governance](#), in G. MARINO (a cura di), *Corporate Tax Governance. Il rischio fiscale nei modelli di gestione d'impresa*, Milano, 2018, pp. 113 ss.; A. GULLO, [Autoriciclaggio e reati tributari](#), in *Dir. pen. cont.*, 13 marzo 2018.

¹⁵ Cass., Sez. Un., 5 marzo 2014, n. 10561 in *Giur. it.*, 2014, n. 4, pp. 990 ss., con nota di P. CORSO, *Reato non presupposto di responsabilità amministrativa e limiti del sequestro/confisca nei confronti dell'ente*.

¹⁶ Sul punto v. F. MUCCIARELLI, C. E. PALIERO, [Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche](#), in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 4/2015, p. 252.

¹⁷ Deve peraltro essere ricordato che nella sentenza *Gubert* le Sezioni Unite antepongono all'affermazione dei principi di diritto l'auspicio di "un intervento del legislatore, volto ad inserire i reati tributari fra quelli per i quali è configurabile (la) responsabilità amministrativa dell'ente ai sensi del D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231" (par. 2.9 della motivazione).

Un primo aspetto concerne l'individuazione dei delitti tributari inseriti nel 'Decreto 231': trattasi, infatti, di selezione precaria, già in fase di nuova revisione, stante la necessità di adeguamento alle prescrizioni della Direttiva PIF del 2017.

Persistono, inoltre, dubbi circa la ragionevolezza dell'impianto punitivo a carico dell'ente in ambito tributario, anche alla luce delle note vicende, già ricordate, legate alla proporzionalità del trattamento sanzionatorio e alla *vexata quaestio* del rispetto del divieto di *ne bis in idem*.

Infine, quanto mai attuale è il problema della efficace costruzione e implementazione dei modelli di prevenzione in seno all'ente, considerato l'impatto della riforma in discorso sui *compliance programs*.

Il recente intervento normativo può rappresentare l'occasione per avviare una più profonda e complessiva riflessione sul ruolo dei modelli organizzativi nel 'sistema 231'¹⁸. Si tratta di un ripensamento, per alcuni versi, sollecitato dalle evidenze della prassi, essendo oramai largamente consolidata nei tribunali una 'logica del senno di poi' che, di fatto, svuota di senso il modello, non reputandolo pressoché mai idoneo a prevenire 'reati della specie di quello verificatosi'.

Aggiungerei, però, che il percorso fruttuoso avviato anche in altri ambiti – come accaduto, ad esempio, in tema di contrasto alla corruzione – e volto a una più puntuale (etero)definizione e integrazione delle cautele, anche sulla base di *standard* e *policy* di settore consolidati, potrebbe essere una esperienza da valorizzare. D'altronde, al pari della lotta alla corruzione, dove è stato cruciale il ruolo di Anac, anche in materia tributaria si è sviluppato un modello di cooperazione tra pubblico e privato – il c.d. *tax control framework* – che potrebbe rappresentare il punto di partenza di un'attività di prevenzione che guardi, in modo sistemico, al rischio fiscale e a quello penale, nell'ottica di una *compliance* più efficace e integrata.

Senza dimenticare un profilo a me particolarmente caro – che reputo centrale anche nell'ottica della complessiva coerenza dell'apparato '231' – qual è quello del premio all'ente virtuoso. Penso infatti che la cooperazione debba essere incentivata attraverso forme di *reward* a favore dell'ente¹⁹, come peraltro in ambito tributario già accade per la persona fisica, anche per non innescare meccanismi di irragionevole disparità²⁰.

Le questioni sul tappeto, insomma, sono numerose e dense di spunti. Non resta che auspicare che l'introduzione dei reati tributari tra i reati presupposto della responsabilità dell'ente rappresenti finalmente l'occasione per individuare soluzioni condivise ai

¹⁸ In argomento v. S. MANACORDA, *L'idoneità preventiva dei modelli di organizzazione nella responsabilità da reato degli enti: analisi critica e linee evolutive*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2017, n. 1-2, pp. 76-79; V. MONGILLO, *Il giudizio di idoneità del modello di organizzazione ex d.lgs. n. 231/2001: incertezza dei parametri di riferimento e prospettive di soluzione*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2011, n. 3, p. 71.

¹⁹ P. SEVERINO, *La responsabilità dell'ente ex d.lgs. n. 231 del 2001: profili sanzionatori e logiche premiali*, in C.E. Paliero, F. Viganò, F. Basile, G.L. Gatta, *La pena, ancora: fra attualità e tradizione. Studi in onore di Emilio Dolcini*, vol. 2, Milano, 2018, pp. 1101 ss.; C. PIERGALLINI, *Premialità e non punibilità nel sistema della responsabilità degli enti*, in *Dir. pen. proc.*, 2019, n. 4, pp. 530 ss.

²⁰ R. BARTOLI, [Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza](#), in questa *Rivista*, 2020, n. 3, pp. 219 ss.

problemi di fondo richiamati e per riavviare, in termini più generali, una seria riflessione sui (non pochi) profili critici che la prassi applicativa del d.lgs. n. 231/2001 ha sollevato.

I REATI TRIBUTARI NEL DECRETO 231/2001: UNA SFIDA PER LE IMPRESE DI OGNI DIMENSIONE

di Livia Salvini

L'introduzione di alcuni reati tributari – per ora, quelli connotati dalla fraudolenza, ma in un prossimo futuro anche reati “semplici” – nel novero dei reati presupposto per l'applicazione della responsabilità amministrativa degli enti ex Decreto 231/2001 si inserisce nel quadro di una sempre più accentuata risposta repressiva e pone urgentemente alle imprese la necessità di aggiornare, ovvero di adottare ex novo, modelli di compliance ad ampio spettro.

1. Il mio intervento ha in primo luogo lo scopo di illustrare la nuova disciplina oggetto di questo seminario. Successivamente farò qualche considerazione su di essa. Con il d.l. 124/2019 (conv. dalla l. 157/2019) alcuni reati tributari sono stati introdotti nel catalogo dei reati presupposto della responsabilità amministrativa degli enti per gli illeciti costituenti reato *ex d.lgs. n. 231/2001*. Questa tipologia di reati non era mai stata ricompresa (direttamente) tra gli illeciti penali presupposto della responsabilità degli enti. Si riteneva, infatti, che non fosse opportuno, né tantomeno necessario, aggiungere alla ordinaria responsabilità che gli enti già hanno, come contribuenti, per le gravose sanzioni fiscali amministrative, anche quella, di carattere parimenti amministrativo (perlomeno sotto il profilo formale), derivante dalla commissione di reati fiscali da parte di soggetti apicali o sottoposti che abbiano operato a vantaggio o nell'interesse dell'ente stesso.

Il quadro ora è cambiato radicalmente.

Il nuovo art. 25 *quinquiesdecies* d.lgs n. 231/2001 ha infatti aggiunto i seguenti reati (delitti) previsti dal d. lgs. n. 74/2000 al catalogo di quelli presupposto della responsabilità amministrativa degli enti:

- a) dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 d.lgs. cit.);
- b) dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3);
- c) emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8);
- d) occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10);
- e) sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11).

Ma non è finita qui.

In attuazione della c.d. Direttiva PIF (Dir. 2017/1371 sulla Protezione degli Interessi Finanziari dell'UE), è stato formulato uno schema di decreto legislativo (A.G.

151/2020), il cui esame è ancora pendente presso il Senato, contenente misure per la lotta mediante il diritto penale delle frodi che ledono gli interessi dell'UE. L'art. 5, lett. c), integra l'elenco dei reati fiscali contenuto nel nuovo art. 25 *quinquiesdecies* d.lgs. n. 231/2001, aggiungendo i delitti di dichiarazione infedele, omessa dichiarazione e indebita compensazione commessi anche in parte nel territorio di un altro Stato membro dell'Unione europea allo scopo di evadere l'Iva, se l'ammontare dell'evasione non è inferiore a 10 milioni di euro.

2. I reati previsti nell'art. 25 *quinquiesdecies* sono tutti connotati dalla fraudolenza e si potrebbe dunque ritenere assolutamente improbabile il loro verificarsi nell'ambito di una società correttamente gestita. Tuttavia, almeno uno di essi appare particolarmente insidioso e dovrà essere oggetto – tra gli altri - di particolare attenzione nell'adozione (o aggiornamento) dei modelli 231 e nella concreta attuazione di tali modelli: mi riferisco al reato di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, che è tra l'altro l'unico reato fiscale che non prevede soglie minime di evasione (caratteristica, questa, che ha di recente superato il vaglio della Corte Costituzionale). Chiunque abbia un minimo di dimestichezza con questi temi sa che è ben possibile, con un comportamento non certo ispirato da intenti frodatori ma magari “solo” negligente sotto il profilo organizzativo, venire accusati di tale reato, soprattutto *sub specie* di inesistenza soggettiva: ad esempio, la circostanza che un fornitore abituale spesso cambi veste societaria può essere un sintomo – che come tale va attentamente monitorato – del fatto che esso si diletta nella creazione di società “apri e chiudi”, dedite alla sistematica evasione di imposta sulle fatture emesse, mentre le merci acquistate provengono “in realtà” da diversi canali commerciali.

Ed ancora, si pensi alla ancora incerta (perlomeno nella giurisprudenza, non solo domestica, e nella prassi amministrativa) linea di confine tra abuso del diritto tributario, penalmente irrilevante, e fattispecie simulatorie, che – se supportate da documentazione, ad esempio contrattuale – potrebbero dare luogo ad incriminazione per il reato di dichiarazione fraudolenta. Le istruzioni operative della Guardia di Finanza (circ. n. 1/2018) prescrivono al riguardo, “*considerato comunque il non agevole inquadramento delle fattispecie nell'ambito dei contesti fraudolenti o abusivi, dovuto a una linea di demarcazione non sempre evidente*”, che “*ogni considerazione in ordine alla rilevanza penale andrà rimessa alla valutazione dell'Autorità Giudiziaria competente*”, e che pertanto andrà comunque inoltrata denuncia a tale Autorità.

A ciò si aggiunga che i reati che entreranno a far parte del catalogo 231 in attuazione della Direttiva PIF si concretano anche in una “semplice” infedele dichiarazione, purché siano superati i limiti di evasione previsti e purché il reato abbia elementi di transnazionalità. E credo, a quest'ultimo proposito, che gli interpreti avranno il loro daffare per comprendere come un reato istantaneo, qual è la presentazione di una dichiarazione infedele, che si consuma dove il contribuente ha il suo domicilio fiscale (art. 18 d.lgs. n. 74/2000), possa considerarsi - per essere fonte della responsabilità *ex* 231 - “*commesso anche in parte nel territorio*” di un altro Stato UE.

3. Come è noto, l'ente – intendendosi per tale qualsiasi soggetto passivo diverso da una persona fisica, anche di natura non commerciale, ed indipendentemente da qualsiasi requisito dimensionale - risponde per i reati commessi:

a) dai soggetti apicali, ossia persone che hanno funzioni di rappresentanza, amministrazione o direzione;

b) dai soggetti subordinati, ossia persone sottoposte alla direzione o vigilanza di uno dei soggetti *sub a*).

Per dare luogo alla responsabilità dell'ente, il reato deve essere stato commesso dai soggetti sopra indicati nell'interesse o a vantaggio dell'ente stesso.

Con riferimento ai reati fiscali, l'interesse o vantaggio dell'ente potrebbe considerarsi esistente *in re ipsa*, dal momento che tali reati si concretano in comportamenti di evasione fiscale, ovvero di sottrazione al pagamento di imposte, o ancora strumentali all'evasione come l'occultamento o la distruzione di documenti contabili; in tutti questi casi il vantaggio è evidentemente costituito dal risparmio di imposta di cui il contribuente ha lucrato.

L'imputazione dell'illecito 231 è basata sulla presunzione di colpevolezza del soggetto apicale. Sia se il reato sia commesso da soggetti apicali che da soggetti sottoposti, l'adozione preventiva di un modello di organizzazione e gestione della società idoneo a prevenire i reati presupposto costituisce esimente dalla responsabilità della società. Pertanto, con riferimento ai reati fiscali di recente introduzione le società che già adottano un modello 231 dovranno adeguatamente aggiornarlo e quelle che non ne sono dotate dovranno attentamente considerare l'eventualità di farlo.

Il Decreto 231 prevede diversi tipi di sanzioni: sanzione pecuniaria; sanzione interdittiva; confisca, anche diretta sul vantaggio fiscale conseguito; pubblicazione della sentenza. Le sanzioni di carattere pecuniario per i soggetti di medie-grandi dimensioni non hanno in realtà un carattere gravemente afflittivo, dal momento che per esse è previsto un tetto massimo di € 1.549.000. Di molto maggiore rilevanza sono invece le sanzioni interdittive, temporanee o permanenti, sanzioni che con riferimento ai reati tributari sono: il divieto di contrattare con la pubblica amministrazione; l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi e sussidi e revoca di quelli già concessi; il divieto di pubblicizzare beni o servizi.

Mi limito a rilevare a questo proposito, per quanto attiene specificamente gli aspetti tributari, la gravità della possibile sanzione consistente nella esclusione o revoca delle agevolazioni, nonché di contributi o sussidi. La politica economica fa sovente leva su agevolazioni fiscali nelle diverse forme, e tanto più – si può ritenere – vi farà leva in un momento estremamente critico come questo, insieme ad altre forme di contribuzione. Ebbene, ad esempio, la recente norma sul credito d'imposta per Ricerca & Sviluppo (art. 1, comma 199, l. n. 160/2019) prevede espressamente che non possano accedervi le imprese destinatarie di sanzioni interdittive *ex* Decreto 231.

4. Si è parlato moltissimo, negli ultimi anni, del tema del *ne bis in idem* con riferimento alla doppia irrogazione di sanzioni amministrative e penali per gli illeciti tributari costituenti reato: il tema, tuttavia, ha finora interessato solo le persone fisiche, dal momento che per le società ed enti si verifica una fisiologica divergenza tra il

soggetto cui è irrogabile a sanzione amministrativa (la società ed ente, appunto) e il soggetto cui è comminabile la sanzione penale (l'autore persona fisica del reato, solitamente il rappresentante legale). Inoltre, anche nei casi in cui astrattamente si porrebbe il problema della violazione delle disposizioni della CEDU e della CDFUE che dettano il principio del *ne bis in idem*, la giurisprudenza della Corte EDU, della Corte di Giustizia, della Corte Costituzionale e della Corte di Cassazione, sia penale che tributaria, ha via via ristretto l'ambito di applicazione del principio medesimo, rendendolo in definitiva solo un parametro di valutazione della proporzionalità della complessiva risposta sanzionatoria rispetto alla gravità dell'illecito commesso, anche in relazione agli interessi protetti.

Un vero e proprio *bis in idem*, perlomeno sotto il profilo soggettivo, si manifesta invece, per le società ed enti, a seguito della ricomprensione dei reati fiscali nell'ambito di quelli sanzionabili ex Decreto 231: ed infatti, dovendosi riconoscere – perlomeno in base ai parametri CEDU e CDFUE – natura sostanzialmente penale, stante il loro carattere afflittivo, tanto alle sanzioni amministrative tributarie quanto a quelle ex Decreto 231, per tali soggetti si pone indubbiamente il problema, sia sotto il profilo processuale che sotto quello sostanziale, della legittimità della doppia applicazione della sanzione. Ma su questi temi rinvio alle relazioni che seguono.

5. L'estensione ai reati tributari del Decreto 231 non è che una delle ragioni che debbono spingere le imprese ad adottare, aggiornare e monitorare attentamente nella sua attuazione idonei modelli di organizzazione aziendale che si estendano anche agli adempimenti fiscali.

Il monitoraggio dei rischi fiscali ha evidenti vantaggi.

L'A.F. naturalmente utilizza comunque i classici controlli *ex post*, ma negli ultimi anni vengono potenziate soprattutto le attività di prevenzione e contrasto, avvalendosi di mezzi informatici sempre più avanzati, dell'incrocio dei dati rivenienti dalla fatturazione elettronica, di specifici indicatori di rischio, degli scambi di informazioni, ecc. Più in generale, le istruzioni dell'Agenzia prescrivono che si debba tenere conto del livello di *compliance* del contribuente, della collaborazione prestata durante il controllo, della completezza ed accuratezza della documentazione di supporto alle scritture contabili.

Ciò anche sulla base delle *best practice* internazionali: l'OCSE promuove l'adozione di *Tax Control Framework* (TCF), cioè di procedure in cui sono definite le linee guida per la gestione del rischio fiscale attraverso la sua rilevazione, misurazione e controllo, nell'interesse convergente delle Amministrazioni fiscali e dei contribuenti. I contribuenti di grandissime dimensioni (almeno dieci miliardi di ricavi, limite minimo di recente abbassato a cinque miliardi) possono accedere al regime di adempimento collaborativo (*cooperative compliance*), che presuppone l'adozione di un TCF e consente di acquisire, attraverso la *disclosure* nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, un ragionevole livello di certezza sul regime fiscale delle operazioni rilevanti che si intende porre in essere. Per le società che adottano i principi contabili internazionali, l'IFRIC 23, che interpreta lo IAS 12 sulla determinazione delle attività e passività fiscali correnti e differite, stabilisce che il redattore del bilancio deve prendere in considerazione le

fattispecie per le quali si prospetta un trattamento fiscale incerto, stabilendo se sia probabile o meno che esso sia accettato dall'Autorità fiscale. Ed è evidente che la identificazione di tali fattispecie come soggette ad incertezza deve essere effettuata in base ad un procedimento di monitoraggio e di corretta gestione del processo interpretativo.

Il TFC e la *cooperative compliance* saranno oggetto di alcune relazioni che seguiranno.

Ma cultura della gestione del rischio connesso all'organizzazione dell'impresa si sta rapidamente diffondendo dalle società quotate alle società non quotate, non solo di grandi, ma anche di medie dimensioni. Il legislatore si sta muovendo decisamente in questo senso: a seguito dell'entrata in vigore quest'anno del codice della crisi d'impresa, l'art. 2086 cod. civ. prevede il dovere di istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa. Ciò in funzione della rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa e della perdita della continuità aziendale, ma non solo: la predisposizione di un adeguato assetto organizzativo di prevenzione del rischio, anche fiscale, diviene un obbligo generalizzato delle imprese e dei rischi rilevati va dato conto nella relazione sulla gestione.

Né si può trascurare, infine, un riferimento al reato di autoriciclaggio (art. 648 *ter* 1 c.p.), introdotto nel 2014, il quale può moltiplicare la risposta sanzionatoria penale nel caso in cui il provento di un reato fiscale sia anche semplicemente reimpiegato nell'attività di impresa.

Il *trend* legislativo è chiaro: si tratta ora di vedere se le imprese sapranno adeguatamente seguirlo e se comprenderanno che gli – indubbi - oneri amministrativi ed economici dell'attivazione e dello svolgimento di queste procedure sono destinati a dare i loro frutti in termini di prevenzione di rischi che si fanno sempre più incombenti e che, nei casi più gravi, potrebbero addirittura compromettere la continuità aziendale.

L'INSERIMENTO DEI REATI TRIBUTARI NEL "SISTEMA 231": DAL RISCHIO DI *BIS IN IDEM* ALLA IMPLEMENTAZIONE DEL MODELLO ORGANIZZATIVO (*)

di Maurizio Bellacosa

L'estensione (ad opera della legge n. 157/2019) del catalogo dei reati presupposto della responsabilità degli enti ad alcuni delitti tributari prospetta il rischio di violazione del divieto di bis in idem sancito dai sistemi giuridici europei oltre che dall'ordinamento italiano. Al riguardo, le conclusioni interpretative raggiunte dalle Corti europee e condivise dalla Corte Costituzionale consentono di fissare dei punti fermi e delle condizioni per ritenere ammissibile il "doppio binario" sanzionatorio, salvaguardando, in particolare, l'esigenza della proporzionalità della pena complessivamente irrogata. La medesima riforma impone altresì l'aggiornamento dei modelli organizzativi 231, nell'ottica di una rinnovata tax compliance.

1. L'inserimento, ad opera della legge 19 dicembre 2019, n. 157, dell'art. 25-*quinquiesdecies* all'interno del d.lgs. n. 231/2001, con l'estensione del catalogo dei reati presupposto della responsabilità degli enti ad alcuni delitti tributari, fa emergere all'attenzione dell'interprete una serie di delicati quesiti: in primo luogo, quello volto a valutare l'opportunità della riforma, anche con riguardo alla coerenza e alla ragionevolezza del complessivo sistema normativo in tema di illeciti tributari; in secondo luogo, quello concernente la completezza e pertinenza della selezione dei delitti tributari inseriti nel 'sistema 231'; in terzo luogo, quello sulla verifica, alla luce del sistema sanzionatorio in ambito tributario visto nel suo insieme, della proporzionalità del trattamento punitivo e del rispetto del divieto di *ne bis in idem*; in quarto e ultimo luogo, quello relativo alle corrette procedure da applicare nella implementazione del modello organizzativo, nell'ottica di una rinnovata *tax compliance*.

La presente relazione ha ad oggetto gli ultimi due temi problematici tra quelli ora elencati.

(*) Il contributo costituisce il testo della relazione tenuta in occasione del Seminario "*Tax compliance, responsabilità degli enti e reati tributari. Una riflessione alla luce della legge 157/2019*", organizzato dal Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università Luiss di Roma e dalla Luiss School of Law in data 15 maggio 2020.

2. L'estensione della responsabilità degli enti *ex* d.lgs. 231/2001 al contesto dei delitti tributari si innesta in un settore che già prevede, ai sensi dell'art. 7 del d.l. 30 settembre 2003, n. 269 (conv. in l. 24 novembre 2003, n. 326)¹, un regime sanzionatorio amministrativo a carico della persona giuridica/contribuente, tenuta a pagare la sanzione amministrativa oltre all'imposta evasa maggiorata degli interessi.

Ora, tale "doppio binario" sanzionatorio previsto a carico della persona giuridica per gli illeciti in materia tributaria rischia di entrare in collisione con il divieto di *bis in idem*, per l'eventualità che si punisca due volte lo stesso fatto.

Come noto, il *ne bis in idem* è un principio fondamentale dotato di una forte e radicata matrice europea, in quanto sancito sia nel sistema convenzionale, dall'art. 4 del Protocollo n. 7 integrativo della C.E.D.U.², sia nell'ordinamento eurounitario, dall'art. 50 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea³.

Nel settore tributario, il profilo problematico in esame non costituisce un tema di discussione inatteso: nel dibattito dottrinale *ante-riforma*, il principale argomento addotto per ritenere ragionevole l'esclusione dei delitti tributari dal catalogo dei reati-presupposto della responsabilità degli enti richiama proprio l'asserita eccessività e non proporzionalità del sistema sanzionatorio che sarebbe emerso qualora si fosse aggiunto un profilo di responsabilità per l'ente *ex* d.lgs. 231/2001 al complessivo scenario normativo in materia fiscale⁴.

Il quesito concernente il rispetto del principio del *ne bis in idem* nel contesto tributario emerge in considerazione del fatto che sia il regime punitivo *ex* d.lgs. 231 sia la sanzione pecuniaria *ex* art. 7 d.l. 269/2003, letti alla luce dei noti "criteri di Engel"⁵,

¹ L'art. 7 del d.l. n. 269/2003 fissa il principio della riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie, disponendo che: «Le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica». Si vedano anche l'art. 19 del d.lgs. n. 74/2000, in tema di "principio di specialità", e l'art. 11, comma 1, del d.lgs. n. 472/1997, intitolato "Responsabili per la sanzione amministrativa". Sulla base di tali previsioni normative, la commissione di un illecito penale tributario nell'ambito di contribuenti/persone giuridiche comporta l'irrogazione in capo all'ente delle sanzioni amministrative che derivano dalla condotta illecita, in deroga al principio di specialità *ex* art. 19 d.lgs. n. 74/2000.

² Ai sensi dell'art. 4 del Prot. n. 7, «Nessuno può essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato a seguito di una sentenza definitiva conformemente alla legge e alla procedura penale di tale Stato».

³ L'art. 50 C.D.F.U.E. stabilisce che «Nessuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato nell'Unione a seguito di una sentenza penale definitiva conformemente alla legge».

Il principio del *ne bis in idem* è richiamato anche nell'art. 649 c.p.p. ("Divieto di un secondo giudizio"), per il quale «L'imputato prosciolto o condannato con sentenza o decreto penale divenuti irrevocabili non può essere di nuovo sottoposto a procedimento penale per il medesimo fatto, neppure se questo viene diversamente considerato per il titolo, per il grado o per le circostanze, salvo quanto disposto dagli articoli 69 comma 2 e 345».

⁴ Cfr., per tutti, I. CARACCIOLI, *Reati tributari e responsabilità degli enti*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2007, 1, 155, il quale paventava una "triplicazione" delle sanzioni, con "un *plus* dal contenuto abbastanza vessatorio".

⁵ I cc.dd. "criteri di Engel" (*Engel criteria*), volti a individuare una "accusa in materia penale" (*criminal charge* o *accusation en matière pénale*, a seconda della versione ufficiale della sentenza in questione) prendono il nome dalla sent. della Corte E.D.U. Engel c. Paesi Bassi, 8 giugno 1976 (ricorsi n. 5100/71, n. 5101/71, n. 5102/71, n. 5354/72 e n. 5370/72) e sono costituiti da: la qualificazione formale dell'illecito secondo l'ordinamento

sono riconducibili alla nozione di “sanzione penale”, in considerazione sia del loro grado di severità che della loro natura repressiva.

Sembra, inoltre, ravvisabile anche la medesimezza del fatto contestato nei due procedimenti, da intendersi secondo il parametro dell'*idem factum* e non dell'*idem crimen*⁶. Invero, pur a fronte della diversità degli elementi costitutivi tra l'illecito amministrativo *ex art. 7 d.l. 269/2003* e l'illecito dipendente da reato *ex art. 25-*quinquiesdecies** (con quest'ultimo caratterizzato anche dal difetto di organizzazione dell'ente), entrambi gli illeciti appaiono sostanzialmente identici nei connotati e nelle circostanze storico-fattuali.

Peraltro, a rendere ancora più problematico lo scenario, nella materia tributaria non vige una norma simile all'art. 187-*terdecies* t.u. fin.⁷, prevista in tema di *market abuse* ed espressamente volta a disciplinare l'«applicazione ed esecuzione delle sanzioni penali ed amministrative».

Al riguardo, si può ritenere che l'interpretazione del divieto di *bis in idem* rispetto ai sistemi normativi con “doppio binario” sanzionatorio si sia ormai consolidata e stabilizzata – nel senso di individuare alcuni parametri o condizioni per riconoscere l'ammissibilità di simili regimi di disciplina – in virtù di una duplice considerazione.

Il primo argomento che induce a ritenere ormai stabili gli approdi interpretativi in materia è costituito dalla posizione sostanzialmente convergente assunta dalle due Corti europee, quella di Strasburgo e quella di Lussemburgo.

Invero, da una parte, la Grande Camera della Corte E.D.U., nella nota sentenza A. e B. c. Norvegia del 15 novembre 2016, resa proprio in materia tributaria (seppur per procedimenti a carico della persona fisica)⁸, ha precisato i termini della garanzia del *ne bis in idem*, ritenendo che l'art. 4 del Protocollo n. 7 non escluda lo svolgimento parallelo di due procedimenti, purché essi siano «connessi dal punto di vista sostanziale e cronologico in maniera sufficientemente stretta» («*sufficiently closely connected in substance and in time*»), al punto da essere «combinati in un modo integrato così da formare un insieme unitario coerente»⁹.

giuridico nazionale, la reale natura dell'offesa e il grado di severità della sanzione.

⁶ In tal senso, v. la giurisprudenza più recente della Corte E.D.U., tra cui la decisione della Grande Camera, sent. 15 novembre 2016, A e B c. Norvegia (ricorsi n. 24130/11 e n. 29758/11), commentata, tra gli altri, da F. VIGANÒ, [La Grande Camera della Corte di Strasburgo su ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio](#), in *Dir. pen. cont.*, 18.11.2016. V. anche la Corte cost., 21 luglio 2016, n. 200, in *Dir. pen. cont.*, 24.07.2016, con nota di S. ZIRULIA, [Ne bis in idem: la Consulta dichiara l'illegittimità dell'art. 649 c.p.p. nell'interpretazione datane dal diritto vivente italiano \(ma il processo Eternit bis prosegue\)](#).

⁷ L'art. 187-*terdecies* t.u. fin. stabilisce che: «Quando per lo stesso fatto è stata applicata, a carico del reo, dell'autore della violazione o dell'ente una sanzione amministrativa pecuniaria ai sensi dell'articolo 187-septies ovvero una sanzione penale o una sanzione amministrativa dipendente da reato: a) l'autorità giudiziaria o la CONSOB tengono conto, al momento dell'irrogazione delle sanzioni di propria competenza, delle misure punitive già irrogate; b) l'esazione della pena pecuniaria, della sanzione pecuniaria dipendente da reato ovvero della sanzione pecuniaria amministrativa è limitata alla parte eccedente quella riscossa, rispettivamente, dall'autorità amministrativa ovvero da quella giudiziaria».

⁸ Corte E.D.U., Grande Camera, sent. 15 novembre 2016, A e B c. Norvegia, cit.

⁹ Nella versione in inglese: «*combined in an integrated manner so as to form a coherent whole*».

In particolare, nella pronuncia in esame tale stretta connessione implica, sul piano sostanziale, che: a) i due procedimenti perseguano scopi differenti e abbiano ad oggetto profili diversi della medesima condotta antisociale; b) la duplicità dei procedimenti sia una conseguenza prevedibile della condotta contestata; c) i due procedimenti siano condotti in modo da evitare una duplicazione nella raccolta e nella valutazione della prova, attraverso l'adeguata interazione tra le autorità procedenti; d) la sanzione imposta nel procedimento conclusosi per primo sia tenuta in considerazione nel secondo procedimento, in modo da assicurare che il complessivo trattamento sanzionatorio sia proporzionato; sul piano temporale, è poi richiesto che: e) tra i due procedimenti vi sia una contiguità cronologica, per proteggere l'individuo dall'incertezza sulla propria sorte e dal ritardo dei procedimenti stessi.

Da tali principi interpretativi discende la ammissibilità del "doppio binario" sanzionatorio a fronte di un *idem factum*, purché siano rispettate una serie di condizioni e, soprattutto, se il complessivo trattamento punitivo sia proporzionato alla gravità del fatto¹⁰.

Dall'altra parte, una simile prospettiva di inquadramento del *ne bis in idem* è stata assunta anche dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea in relazione all'art. 50 della C.D.F.U.E., in tre pronunce coeve del 20 marzo 2018 e, in particolare, nella sentenza Menci, concernente anch'essa un'ipotesi di illecito tributario (con analisi, peraltro, dell'ordinamento italiano), in cui si è messa in primo piano l'esigenza della proporzionalità della pena complessivamente irrogata¹¹.

La Corte di Lussemburgo ha in tale occasione affermato che «un cumulo di procedimenti e di sanzioni di natura penale può essere giustificato allorché detti procedimenti e dette sanzioni riguardano, in vista della realizzazione» dell'obiettivo di interesse generale della «lotta contro i reati in materia di IVA», «scopi complementari», specificando che, in virtù del principio di proporzionalità *ex art 49, comma 3*¹², della C.D.F.U.E., si «richiede che il cumulo di procedimenti e di sanzioni previsto da una normativa nazionale ...non superi i limiti di quanto idoneo e necessario al

¹⁰ In una più recente pronuncia del 16 aprile 2019, Bjarni Armannsson c. Islanda, *Dir pen. cont.*, 7.05.2019 (con nota di A. GALLUCCIO, [Non solo proporzione della pena: la Corte Edu ancora sul bis in idem](#)), la Corte E.D.U. ha ravvisato la violazione del *ne bis in idem* in una vicenda islandese di illecito tributario (per dichiarazione infedele), sebbene nel giudizio penale si fosse tenuto conto della sanzione pecuniaria già irrogata all'esito del procedimento amministrativo. In particolare, la Corte di Strasburgo ha ravvisato la carenza di una stretta connessione tra i due procedimenti sia sul piano sostanziale, poiché l'acquisizione e la valutazione della prova si erano svolte in modo largamente indipendente, sia sul piano temporale, per l'assenza di sovrapposizione cronologica (lack of overlap in time) tra i due procedimenti, che erano avanzati in parallelo solo per poco più di cinque mesi.

¹¹ Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, sent. 20 marzo 2018, Menci (C-524/15), commentata, tra gli altri, da F. CONSULICH, *Il prisma del ne bis in idem nelle mani del Giudice eurounitario*, *Dir. pen. e proc.*, 2018, 949. Nella stessa data del 20 marzo 2018, la Corte di Giustizia UE si è pronunciata anche su altri due rinvii pregiudiziali di alcuni giudici italiani per questioni relative al divieto di *bis in idem*, nella causa Garlsson Real Estate e altri (C-537/16) e nella causa Di Puma e Zecca (C-596/16 e C-597/16), entrambe in materia di abusi di mercato.

¹² Ai sensi dell'art. 49, comma 3, della C.D.F.U.E., «Le pene inflitte non devono essere sproporzionate rispetto al reato».

conseguimento degli scopi legittimi perseguiti dalla normativa di cui trattasi», ciò implicando «l'esistenza di norme che garantiscano una coordinazione finalizzata a ridurre a quanto strettamente necessario l'onere supplementare che un siffatto cumulo comporta per gli interessati».

Sulla base di tali premesse, la Corte di Giustizia UE ha sancito che il divieto di *bis in idem* ex art. 50 della C.D.F.U.E. «non osta ad una normativa nazionale in forza della quale è possibile avviare procedimenti penali a carico di una persona per omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto dovuta entro i termini di legge, qualora a tale persona sia già stata inflitta, per i medesimi fatti, una sanzione amministrativa definitiva di natura penale ai sensi del citato art. 50, purché siffatta normativa sia volta ad un obiettivo di interesse generale tale da giustificare un simile cumulo di procedimenti e di sanzioni, vale a dire la lotta ai reati in materia di imposta sul valore aggiunto, fermo restando che detti procedimenti e dette sanzioni devono avere scopi complementari, contenga norme che garantiscano una coordinazione che limiti a quanto strettamente necessario l'onere supplementare che risulta, per gli interessati, da un cumulo di procedimenti, e preveda norme che consentano di garantire che la severità del complesso delle sanzioni imposte sia limitata a quanto strettamente necessario rispetto alla gravità del reato di cui si tratti».

La seconda considerazione che conferma l'individuazione di una ormai stabile e condivisa interpretazione del divieto di *bis in idem* concerne la posizione assunta, nell'ordinamento italiano, dalla Corte Costituzionale, che ha anch'essa recepito le indicazioni provenienti dalle Corti europee, dapprima nella sentenza n. 43 del 24 gennaio 2018¹³ e poi nella decisione n. 222 del 24 ottobre 2019¹⁴.

In particolare, in tale ultima sentenza, la Corte Costituzionale ha mostrato di far propria sia la giurisprudenza della Corte E.D.U. sia gli approdi interpretativi della Corte di Giustizia UE, sottolineando come, per la Corte di Strasburgo, non si abbia violazione del *ne bis in idem*, per lo stretto legame materiale e temporale tra i procedimenti, «quando le due sanzioni perseguano scopi diversi e complementari, connessi ad aspetti diversi della medesima condotta; quando la duplicazione dei procedimenti sia prevedibile per l'interessato; quando esista una coordinazione, specie sul piano probatorio, tra i due procedimenti; e quando il risultato sanzionatorio complessivo, risultante dal cumulo della sanzione amministrativa e della pena, non risulti eccessivamente afflittivo per l'interessato, in rapporto alla gravità dell'illecito»; per la Corte del Lussemburgo, la violazione del *ne bis in idem* «non si verifica a) allorché le due sanzioni perseguano scopi differenti e complementari, sempre che b) il sistema normativo garantisca una coordinazione tra i due procedimenti sì da evitare eccessivi oneri per l'interessato, e c)

¹³ Corte cost., 24 gennaio 2018, n. 43, *Dir. pen. cont.*, fasc. 3/2018, 234, con nota di A. GALLUCCIO, [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](#).

¹⁴ Corte cost., 24 ottobre 2019, n. 222, *Cass. pen.*, 2020, 588, con nota di E. APRILE, *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*.

assicuri comunque che il complessivo risultato sanzionatorio non risulti sproporzionato rispetto alla gravità della violazione».

In definitiva, le Corti europee, con l'avallo della Corte Costituzionale, hanno ormai tracciato i parametri di fondo per rispettare il divieto di *ne bis in idem*: il procedimento amministrativo e quello penale devono procedere in modo coordinato, sia sul piano probatorio che dal punto di vista temporale, e il risultato sanzionatorio complessivo deve essere proporzionato, tenendo conto delle misure punitive già irrogate dalla Autorità intervenuta per prima e adottando meccanismi di compensazione che evitino una doppia esazione della sanzione pecuniaria.

Tali criteri per l'interpretazione e l'applicazione delle sanzioni penali e amministrative devono ritenersi validi pure nel settore tributario, nonostante l'assenza di una norma quale l'art. 187-*terdecies* t.u. fin. in vigore in materia di *market abuse*¹⁵. Spetterà dunque all'autorità giudiziaria penale, che normalmente interviene dopo la definizione del procedimento amministrativo, fare un uso ragionevole ed equilibrato di tali criteri, assicurando la proporzionalità della complessiva risposta sanzionatoria.

3. L'inserimento di alcuni delitti tributari nel 'sistema 231' impone, come detto, una rivisitazione complessiva delle procedure di c.d. *tax compliance*, per introdurre specifiche *policies* preventive all'interno del modello di organizzazione e gestione ex d.lgs. 231/2001.

In particolare, l'adozione e l'efficace attuazione di un modello organizzativo che sia idoneo a prevenire i reati tributari implicano, oltre al rispetto dei requisiti generali ex artt. 6 e 7 del d.lg. n. 231/2001, una serie di accorgimenti e previsioni mirati al presidio delle figure criminose elencate nell'art. 25-*quinqüesdecies* ora in esame.

Per i professionisti impegnati nella redazione dei modelli organizzativi si apre uno scenario di intervento senz'altro problematico, ma nell'adempiere a tale compito non si parte da zero, potendo avvalersi di un duplice punto di partenza.

Un primo utile parametro di riferimento per la costruzione del modello è offerto dal sistema di controllo interno del rischio fiscale, nell'ambito del regime dell'"adempimento collaborativo" ex artt. 3 e ss. del d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128. Si tratta di un regime normativo circoscritto ai grandi contribuenti (con notevoli volumi di affari o di ricavi), ma ora meritevole di applicazione più estesa alle imprese proprio per i molteplici elementi di analogia con il 'sistema 231'¹⁶.

Invero, la disciplina in tema di adempimento collaborativo (c.d. *cooperative compliance*) già prevede un «sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del

¹⁵ Secondo R. BARTOLI, [Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza](#), in questa *Rivista*, 2020, 3, 220, si può prospettare una questione di legittimità costituzionale dell'art. 187-*terdecies* t.u. fin., nella parte in cui esso non è applicabile alla responsabilità degli enti rispetto ai reati tributari, in considerazione del fatto che il tema problematico della violazione del *ne bis in idem* si pone in maniera identica nei due sistemi dell'abuso di mercato e dei reati tributari.

¹⁶ Cfr. L. IMPERATO, *L'adempimento collaborativo*, in AA.VV., *La nuova giustizia penale tributaria*, a cura di Giarda, Perini e Varraso, Cedam, 2016, 169; P. IELO, *Responsabilità degli enti e reati tributari*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2020, 1, 14.

rischio fiscale» (c.d. *Tax Control Framework*¹⁷) – inteso quale «rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell’ordinamento tributario» (cfr. art. 3 d.lgs. 128/2015) – che «deve assicurare: a) una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità ai diversi settori dell’organizzazione dei contribuenti in relazione ai rischi fiscali; b) efficaci procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali il cui rispetto sia garantito a tutti i livelli aziendali; c) efficaci procedure per rimediare ad eventuali carenze riscontrate nel suo funzionamento e attivare le necessarie azioni correttive».

In termini generali, il sistema di controllo interno del rischio fiscale *ex* d.lgs. 128/2015 e il ‘sistema 231’ si differenziano sotto un triplice angolo di visuale¹⁸: in primo luogo, nel contesto del d.lgs. 128/2015 l’area di rischio è sicuramente più ampia, poiché vengono in considerazione non solo i reati tributari del “catalogo 231”, ma tutti gli illeciti fiscali, anche quelli privi di rilevanza penale, nonché le condotte elusive dell’obbligo tributario; in secondo luogo, il sistema di controllo del rischio fiscale ai sensi del d.lgs. 128/2015 non prevede la figura dell’organismo di vigilanza *ex* art. 6 d.lgs. 231/2001; infine, a differenza del modello organizzativo, il *Tax Control Framework* delineato dal d.lgs. 128/2015 non richiede l’introduzione di un sistema disciplinare né le previsioni in tema di segnalazione e tutela dei *whistleblower* (cfr., rispettivamente, il comma 2, lett. e, e il comma 2 bis dell’art. 6 d.lgs. 231/2001).

Ciò nonostante, le previsioni di *risk assessment* e *risk management* del sistema di controllo del rischio fiscale *ex* d.lgs. 128/2015 – pur se delineate in altro contesto normativo e pur se dettate al diverso scopo di assicurare al contribuente maggiori certezze sulla propria posizione tributaria, *in primis* attraverso l’interlocuzione con l’Agenzia delle entrate, già prima del verificarsi di eventuali violazioni¹⁹ – presentano una indubbia efficacia nella prevenzione dei delitti tributari di cui al d.lgs. 74/2000.

Invero, la «chiara attribuzione di ruoli e responsabilità ai diversi settori dell’organizzazione dei contribuenti» e le «efficaci procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali» sono sicuramente accorgimenti operativi utili a prevenire la commissione dei reati tributari.

Un secondo termine di riferimento per l’aggiornamento del modello organizzativo discende dall’esperienza accumulata nel passato nell’applicazione del ‘sistema 231’. Appaiono infatti estensibili al contesto preventivo dei delitti tributari le procedure già tradizionalmente previste per altre figure criminose annoverate tra i reati presupposto della responsabilità degli enti *ex* d.lgs. 231, come le *policies* volte ad impedire la realizzazione di provviste extracontabili, finalizzate alla prevenzione di reati quali la corruzione o le false comunicazioni sociali.

¹⁷ Nel documento dell’OCSE denominato *OECD (2016) – Co-operative Tax Compliance. Building Better Tax Control Framework*, in www.oecd.org, 2016, il *Tax Control Framework* (TCF) è definito come «la parte del sistema di controllo interno che assicura l’accuratezza e la completezza delle dichiarazioni e comunicazioni fiscali fatte da un’impresa. Il TCF svolge un ruolo centrale per portare rigore al concetto di *co-operative compliance*».

¹⁸ In tal senso, v. P. IELO, *Responsabilità degli enti e reati tributari*, cit., 16.

¹⁹ Cfr. L. IMPERATO, *L’adempimento collaborativo*, cit., 168; A. INGRASSIA-S. CAVALLINI, *Brevi riflessioni sulla relazione tra il d.lgs. 231/2001 e i reati tributari: poenae non sunt multiplicanda sine necessitate*, *Resp. amm. soc. ed enti*, 2016, 3, 112.

In particolare, per quei delitti tributari che sono strettamente connessi alla tenuta delle scritture contabili – come dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 d.lgs. 74/2000), dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 d.lgs. 74/2000) ed emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8 d.lgs. 74/2000) – possono valere presidi analoghi a quelli in uso per la prevenzione del reato di false comunicazioni sociali.

Viene così in considerazione, in primo luogo, l'esigenza di individuare correttamente le attività a rischio, nel cui esercizio appaia possibile la commissione del reato, coinvolgendo tutti i reparti interessati alla formazione e tenuta della contabilità.

In secondo luogo, occorre stabilire delle procedure interne di controllo, documentate e verificabili, che prevedano, tra l'altro: la segregazione delle funzioni e il controllo dei flussi di pagamento; la sottoscrizione da parte dei responsabili che hanno concorso alla formazione della bozza di dichiarazione fiscale di un attestato circa la veridicità, la completezza e la coerenza dei dati e delle informazioni ivi contenute; l'identificazione, con riguardo alle risorse interessate, dei dati e delle informazioni che le stesse devono fornire, nonché delle tempistiche, per la predisposizione della dichiarazione fiscale e per la cura degli altri adempimenti in campo tributario; la verifica della completezza e correttezza dei dati e delle informazioni comunicate dalle suddette risorse, con apposizione di una firma o sigla sulla documentazione analizzata.

Tali procedure vanno poi integrate con altre specificamente mirate alla prevenzione dei reati tributari, quali la segregazione di ruoli e responsabilità in ordine alla verifica della effettività delle operazioni compiute e delle prestazioni indicate in fattura, nonché della rispondenza della fattura ricevuta o emessa con quanto previsto nell'ordine o contratto intercorso con la controparte (per la prevenzione dei delitti *ex* artt. 2, 3 e 8 d.lgs. 74/2000); oppure l'archiviazione elettronica dei documenti per assicurarne la conservazione e la tracciabilità (nell'ottica di prevenire il delitto *ex* art. 10 d.lgs. 74/2000).

In definitiva, la corretta ed efficace implementazione del modello organizzativo richiede, come sempre, il contributo di professionalità e competenze interdisciplinari, nonché un costante impegno nella prevenzione dei reati che faccia tesoro delle esperienze del passato per proiettarsi validamente verso le sfide del futuro aperte dall'ampliamento del 'catalogo 231'

ANCORA SULLE INCONGRUENZE DELLA RECENTE RIFORMA IN TEMA DI REATI TRIBUTARI E RESPONSABILITÀ DELL'ENTE

di Roberto Bartoli

Abstract. *La recente riforma del 2019 che ha esteso la responsabilità degli enti ai reati tributari costituisce un osservatorio interessantissimo per le problematiche (interferenze e incongruenze) derivanti dal rapporto tra responsabilità individuale e responsabilità dell'ente. In particolare, l'Autore si sofferma su due questioni: la prima, destinata a porsi anche per le contravvenzioni ambientali, riguarda la non applicabilità all'ente, anche in ragione dell'art. 8 d.lgs. n. 231/2001, delle disposizioni premiali connesse a condotte riparatorie poste in essere dalle persone fisiche; la seconda concerne l'applicabilità della confisca allargata alla persona fisica anche quando ha agito nell'esclusivo interesse dell'ente e il profitto si è interamente prodotto in capo all'ente.*

1. Tra le molteplici problematiche poste dalla recente riforma che ha esteso la responsabilità penale degli enti ai reati tributari (l. n. 157/2019)¹, in questo mio intervento mi soffermerò su due questioni che ritengo particolarmente significative.

Entrambe originano dalla particolare dinamica che intercorre tra la dimensione individuale e quella collettiva nella configurazione delle rispettive, ma intrecciate, responsabilità: se, da un lato, nella realizzazione dei reati tributari a vantaggio dell'ente, il beneficio economico derivante dall'evasione si produce interamente in capo all'ente, dall'altro lato, occorre adoperare molta attenzione nel configurare le responsabilità individuali e collettive, soprattutto se l'ordinamento decide di attribuire rilevanza ad istituti come la non punibilità a seguito dell'estinzione del debito tributario e le varie tipologie confiscatorie del profitto.

Ebbene, anzitutto mi soffermerò su un problema che attiene direttamente alla responsabilità degli enti e cioè sul fatto che il legislatore del 2019 non ha riprodotto nei confronti dell'ente la logica riscossiva che invece ha adottato nei confronti della persona fisica nel sistema delineato dal d.lgs. n. 74/2000: nonostante me ne sia già occupato di recente², in questa sede cercherò di approfondire ulteriormente il tema sia per quanto attiene al significato di questa scelta, sia sul piano delle incongruenze e dei possibili

¹ Per un primo ed efficace commento alla riforma, v. A. INGRASSIA, *Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata): iniezioni di irrazionalità nel sistema penale tributario*, in *Dir. pen. proc.*, 2020, p. 307 ss.; A.M. DELL'OSSO, *Corsi e ricorsi nel diritto penal-tributario: spunti (critici) sul c.d. decreto fiscale*, *ivi*, 2020, p. 318 ss.

² R. BARTOLI, [Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza](#), in questa *Rivista*, 19 marzo 2020, p. 219 ss.

rimedi. In secondo luogo, la mia attenzione si rivolgerà alla novità che rende applicabile la confisca allargata alla persona fisica che è stata condannata per alcuni reati fiscali (art. 240-*bis* c.p.): vero che si tratta di questione che attiene direttamente alla persona fisica, è anche vero, però, che, proprio in virtù delle particolari dinamiche a cui abbiamo fatto cenno, essa pone problemi peculiari che riguardano anche l'ente allorquando la persona fisica ha realizzato il reato ad esclusivo vantaggio dell'ente.

2. Per comprendere la prima questione occorre partire dal particolare scopo e quindi dalla particolare configurazione del sottosistema a contrasto dei reati tributari disciplinato dal d.lgs. n. 74/2000.

Tale sottosistema si articola infatti secondo due diverse prospettive finalistiche e quindi, nella sostanza, secondo due diversi meccanismi sanzionatori. Da un lato, in termini generali (forse sarebbe meglio dire generalizzanti) e prima dell'accertamento dei fatti che si ritengono commessi, il sistema svolge una classica funzione di prevenzione generale: mediante la minaccia della comminatoria edittale prevista per ogni singolo reato tributario lo Stato disincentiva i consociati a commetterli. Dall'altro lato, però, allorquando un fatto è stato commesso e prima che lo Stato si attivi (si pensi ai delitti dichiarativi) o un fatto si ritiene commesso e lo Stato si attiva per accertarlo, il sistema, in definitiva, non è più orientato alla punizione, ma a ben vedere alla riscossione del debito tributario. In particolare, la presenza di questa seconda finalità – per così dire – specifica si evince dalla circostanza che, quando è stato attivato un procedimento per accertare il fatto, il sistema è configurato secondo il meccanismo del bastone e della carota³: da un lato, si continua a minacciare la punizione (bastone); dall'altro lato, però, si tende la carota della non punibilità condizionandola al pagamento del debito tributario. Ed infatti, l'art. 13 d.lgs. n. 74/2000 prevede la non punibilità di alcuni reati tributari quando i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti. Inoltre, per così dire, a chiusura del sistema, il secondo comma dell'art. 12-*bis* sancisce che la confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario, potendosi affermare più in generale che là dove il debito tributario è stato estinto non trova applicazione la confisca.

Questa particolare configurazione risponde a una precisa scelta di politica criminale fortemente utilitaristica che possiamo considerare non soltanto ragionevole, ma anche estremamente efficace sul piano della effettiva utilità: là dove, in prima battuta, la minaccia della pena ha per certi aspetti fallito, in seconda battuta torna ad operare per fare pressione sul soggetto affinché compia una attività che è il vero scopo perseguito dallo Stato: il pagamento del debito tributario, vale a dire la riparazione del danno cagionato attraverso l'evasione.

Attenzione, questo modo di configurare sistemi basandosi nella sostanza su condotte riparatorie fa parte di un *trend* molto più ampio e generale. A ben vedere,

³ V. per tutti A. INGRASSIA, *Ragione fiscale vs "illecito penale personale". Il sistema penale-tributario dopo il d.lgs. 158/2015*, Santarcangelo di Romagna, 2016, p. 139 ss.

infatti, un sistema in parte analogo è stato adottato anche per i delitti contro l'ambiente: da un lato, l'art. 452-*decies* c.p. prevede consistenti diminuzioni di pena per determinati reati ambientali nei confronti di colui che – tra l'altro – provvede concretamente alla messa in sicurezza, alla bonifica e, ove possibile, al ripristino dello stato dei luoghi; dall'altro lato, l'art. 452-*undecies* ultimo comma c.p. sancisce che la confisca non trova applicazione nell'ipotesi in cui l'imputato abbia efficacemente provveduto alla messa in sicurezza, alla bonifica o al ripristino. Parimenti, sistemi analoghi possono essere considerati quelli a tutela dell'ambiente (parte VI *bis* Testo unico dell'ambiente) e a tutela della sicurezza nei luoghi di lavoro (art. 301 del d.lgs. 81/2008), là dove l'adempimento alle prescrizioni degli organi di vigilanza, accompagnato dal pagamento di una somma di denaro, è causa di estinzione delle contravvenzioni.

Non solo, ma proprio il sistema a tutela dell'ambiente basato sulle contravvenzioni finisce per essere del tutto analogo a quello dei sistemi tributari, sia in virtù della previsione della responsabilità dell'ente, sia perché vengono in gioco cause estintive, ponendosi quindi problematiche del tutto analoghe in ordine alle interferenze e alle incongruenze tra dimensione individuale e dimensione collettiva della responsabilità connesse alle condotte riparatorie e alla confisca⁴.

Andando ancora più a fondo, come vedremo meglio in seguito, si potrebbe affermare che la configurazione di sistemi basati sulla riparazione prescinde dal soggetto che è responsabile, se uomo o ente ovvero non può che valere sia per l'uomo che per l'ente.

Inoltre, per gli addetti ai lavori, è di estremo interesse osservare come in questi settori contraddistinti da danno – per così dire – pubblico/collettivo, si concili benissimo la riparazione come causa di non punibilità, con conseguente depenalizzazione in concreto capace di soddisfare comunque esigenze sanzionatorie oltretutto aventi un contenuto di estrema utilità; diversamente, condotte riparatorie concernenti offese individuali/privatistiche risultano distoniche se costruite come cause di non punibilità. Insomma, nella prima ipotesi, la riparazione “pubblicistica” consente di compensare anche il danno criminale e quindi di “soppiantare” interamente la sanzione punitiva; nella seconda ipotesi, invece, permane un gap tra il danno risarcito e il danno criminale, con la conseguenza che la riparazione del danno non è in grado di sostituirsi al diritto penale, generando, là dove accade, una vera e propria decriminalizzazione ovvero civilizzazione in concreto di fatti costituenti reato (v. art. 162-*ter* c.p.).

Ebbene, venendo alla contraddizione che affligge la recente riforma del 2019, tutto questo meccanismo orientato alla riscossione non è stato riprodotto anche per gli enti. Da un lato, non viene prevista alcuna disposizione che estende all'ente l'operatività dell'art. 13 d.lgs. n. 74/2000. Dall'altro lato, si deve ricordare come nel sistema 231 vi sia l'art. 8, il quale sancisce che la responsabilità dell'ente sussiste anche quando il reato si estingue per una causa diversa dall'amnistia: ciò significa che se la persona fisica che ha

⁴ Cfr. F. PALAZZO, [I nuovi reati ambientali. Tra responsabilità degli individui e responsabilità dell'ente](#), in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, n. 1/2018, p. 332 ss.; C. PIERGALLINI, *Premialità e non punibilità nel sistema della responsabilità degli enti*, in *Dir. pen. proc.*, 2019, p. 534 ss.

commesso il reato a totale vantaggio dell'ente estingue il debito tributario, ne beneficerà soltanto lui non anche l'ente.

Il punto è di grandissima rilevanza.

Anzitutto, si deve osservare come si vengano a generare veri e propri effetti perversi. Per quanto riguarda la persona fisica, essa ha interesse a estinguere i debiti tributari, ma rischia di non avere i mezzi. L'interesse deriva dal fatto che se paga estinguendo il debito tributario potrà beneficiare della causa di non punibilità; la mancanza di mezzi deriva non solo dalla circostanza che il debito tributario può essere molto consistente e che – di regola – la persona fisica non dispone di così rilevanti risorse economiche, ma anche, e direi soprattutto, dalla circostanza che la somma evasa non è nella sua disponibilità, ma nella disponibilità dell'ente.

Per quanto riguarda l'ente, esso ha i mezzi per estinguere il debito tributario, ma non sembra che abbia interesse. I mezzi derivano non solo dal fatto che in quanto ente di regola dispone di maggiori risorse di una persona fisica, ma soprattutto dal fatto che la somma evasa è proprio nella sua disponibilità; la mancanza di interesse deriva dal fatto che, proprio perché all'ente non si applicano le cause di non punibilità, l'estinzione del debito tributario finisce per costituire un'autodenuncia dalla quale scaturisce il procedimento e le dinamiche punitive ex sistema 231.

Ecco allora che se l'ente decide di estinguere il debito tributario al posto della persona fisica (cosa che prima della riforma avveniva proprio anche al fine di evitare la confisca), può andare incontro alla responsabilità del sistema 231 che significa sicuramente pena pecuniaria (art. 10), ancorché diminuita (art. 12), nonché, al fine di evitare l'applicazione delle sanzioni interdittive, adozione dei modelli organizzativi (art. 17).

Non solo, ma prima della riforma, con la, per la verità problematicissima, sentenza Gubert, il sistema era stato congegnato in modo tale che risultava coerente con il meccanismo riscossivo del d.lgs. n. 74/2000: il profitto derivante dall'evasione realizzata dalla persona fisica che si trovava nella disponibilità dell'ente poteva essere confiscato a meno che non venisse estinto il debito tributario. E se questo meccanismo, che si ritiene coperto dall'art. 6 ultimo comma del d.lgs. n. 231/2001, potrebbe trovare ancora oggi applicazione, tuttavia, è certo che l'ente non abbia interesse a estinguere il debito tributario esponendosi comunque al trattamento sanzionatorio "principale" di tale sistema.

3. Il secondo punto problematico della riforma che vorrei mettere in evidenza attiene alla novità della confisca allargata applicabile alla persona fisica condannata per alcuni reati tributari.

A ben vedere, tale novità non pone alcun problema allorquando la persona fisica evade a proprio vantaggio. In realtà, problemi si pongono su un piano generale, in virtù della costante e progressiva regolarizzazione di un istituto che dovrebbe essere eccezionale, connesso soprattutto alla criminalità organizzata⁵. Ma anche alla luce della

⁵ Sul punto sia consentito rinviare a R. BARTOLI, *Contro la "normalizzazione delle deroghe": alcune proposte*

giurisprudenza della Corte costituzionale che ha ritenuto legittima l'applicazione della confisca allargata alla ricettazione in quanto capace di generare una sorta di arricchimento "professionale"⁶, si deve ritenere che sia legittimo estendere la confisca allargata anche ai reati tributari che, soprattutto se commessi in termini seriali, possono costituire una fonte ordinaria di accumulo di ricchezze illecite.

Non solo, ma con riferimento ai reati tributari la confisca allargata finisce per svolgere anche una funzione del tutto peculiare: poiché scopo del sistema è la riscossione in cambio della non punibilità e poiché la confisca allargata può essere applicata soltanto in presenza di una condanna definitiva, quest'ultima diviene uno strumento per fare pressione ulteriore sul soggetto affinché estingua il debito tributario. Insomma, la "minaccia" della confisca allargata in caso di condanna costituisce una pressione aggiuntiva per indurre al pagamento del debito tributario: se l'autore non vuole andare incontro alla confisca allargata deve evitare la condanna e per evitare la condanna deve estinguere il debito.

Ma se è vero tutto questo, allora appare chiaro come questa disciplina sia destinata a porre problemi allorquando la persona fisica ha agito ad esclusivo vantaggio dell'ente. Da un lato, com'è stato efficacemente osservato, può accadere che il soggetto venga condannato, potendo subire la confisca, mentre l'ente, che è il vero soggetto che si avvantaggia del reato accumulando la ricchezza, non subisce la confisca allargata: «in tal modo, la stessa ragion d'essere della confisca per sproporzione viene tradita, in quanto la misura ablativa va ad incidere su un soggetto che, pur essendo autore materiale del reato, non ha ottenuto dallo stesso alcun vantaggio patrimoniale diretto»⁷. Ma soprattutto, dall'altro lato, in ragione del fatto che la non punibilità opera soltanto per la persona fisica con i paradossi che abbiamo visto, si può generare un vero e proprio effetto perverso: poiché l'ente può pagare ma non ha interesse a pagare e la persona fisica ha interesse a pagare ma non è detto che possa pagare, con la previsione della confisca allargata a carico del soggetto che ha commesso il reato tributario a totale vantaggio dell'ente, il sistema finisce per scaricare sulla persona fisica tutta la pressione finalizzata a riscuotere il debito tributario che dovrebbe pagare l'ente e che, per le ragioni già viste, non ha interesse a pagare.

Insomma, se noi mettiamo assieme la mancata riproduzione del sistema riscossivo nei confronti dell'ente e l'estensione della confisca allargata alla persona fisica anche quando ha agito a totale vantaggio dell'ente, si viene a creare una vera e propria perversione, per cui se il primo aspetto sembra essere pensato per responsabilizzare il più possibile l'ente, il secondo aspetto lo contraddice finendo per scaricare l'intera responsabilità sulla persona fisica che per non incorrere nella confisca allargata si vedrà costretta a pagare il debito tributario che nella sostanza compete all'ente, il quale però non ha interesse a pagare per non esporsi all'autodenuncia.

garantiste, in *Dir. pen. proc.*, 2020, p. 153 ss.

⁶ Corte cost., sent. n. 33/2018.

⁷ F. PIERGALLINI, [La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente](#), in questa *Rivista*, 4 giugno 2020, p. 13.

4. Questo mancato coordinamento – se così si può dire – tra la responsabilità individuale e la responsabilità degli enti sia sul piano della non punibilità che della disciplina della confisca allargata è stata una svista oppure una scelta consapevole?

Per quanto riguarda la mancata estensione della responsabilità riscossiva, non c'è alcuna traccia nel dibattito non solo politico, ma anche scientifico, precedente alla riforma. L'unico tema attenzionato era quello del *bis in idem* (peraltro non risolto), mentre nessun accenno è stato fatto alle problematiche della non punibilità.

D'altra parte, non è da escludere che si sia trattato anche di una scelta consapevole. Se è vero che da due punti passa una retta, non si può fare a meno di riconnettere questa riforma a quella detta spazzacorrotti, che forse sarebbe più esatto chiamare spazzapricipi, nella parte relativa agli enti: ora, come allora, si ha l'impressione che si sia voluta configurare una disciplina che in un certo qual senso costituisce un vero e proprio accanimento nei confronti dell'ente⁸, dovuto forse anche un risentimento emotivo, sicuramente ispirato da un intento di moralizzazione dell'attività imprenditoriale.

D'altra parte, la spia che si sia trattato di una svista (ma ciò non attenua la gravità dell'incongruenza), sembra emergere dalla disciplina della confisca allargata, visto che l'accanimento che si sarebbe voluto produrre nei confronti dell'ente finisce per essere contraddetto da un accanimento che in realtà si produce nei confronti della persona fisica che ha agito per l'ente.

Ma al di là della consapevolezza o meno, il punto centrale sul quale vorrei porre l'attenzione sono le conseguenze e il significato di questa scelta. Nell'ipotesi in cui la persona fisica o l'ente estinguano il debito tributario accade che lo Stato riscuote e che l'ente possa essere comunque punito con pena pecuniaria, potendo evitare le sanzioni interdittive (ma non è detto che avvenga) soltanto se adotta i modelli organizzativi. In sostanza, lo Stato riscuote, e nonostante la riscossione, non solo punisce ma addirittura "costringe" alla riorganizzazione per la legalità, perché se l'ente vuole evitare le sanzioni interdittive deve adottare i modelli organizzativi.

Ebbene, una soluzione del genere non si può considerare legittima. Anzitutto, c'è un problema di eguaglianza. Perché perseguire obiettivi riscossivi se si tratta di reati fiscali commessi dalla persona fisica e abbandonare tali obiettivi se si tratti di reati fiscali commessi a totale vantaggio dell'ente? A ben vedere, la logica riscossiva appartiene – per così dire – al sistema di parte speciale quale che sia l'autore del reato fiscale, anche perché la logica riscossiva finisce per essere identica quale che sia l'autore del reato. Insomma, l'ottica da cui vedere le cose è il sottosistema dei reati tributari e la logica riscossiva che lo contraddistingue e che non può che essere identica per l'uomo e l'ente.

Si potrà dire: ma per l'ente c'è una esigenza di riorganizzare, con la conseguenza che nonostante il pagamento del debito tributario si pone la necessità di indurlo alla riorganizzazione in termini di legalità attraverso l'adozione dei modelli organizzativi. Ma è proprio qui che si deve fare attenzione e che emerge ancor di più un *vulnus* di razionalità complessiva del sistema: a ben vedere, infatti, il ravvedimento operoso della

⁸ Cfr. per tutti C. PIERGALLINI, *La responsabilità da reato degli enti collettivi*, in *Dir. pen. proc.*, 2019, p. 745 ss.

riorganizzazione secondo legalità mediante l'adozione dei modelli organizzativi viene richiesto quando lo Stato ha riscosso ed ha riscosso sulla base di un ravvedimento operoso consistente per l'appunto nel pagamento del debito tributario. Insomma, delle due l'una: o si esige la riscossione (già di per sé basata su un ravvedimento operoso) oppure si esige la riorganizzazione dell'ente rinunciando però alla riscossione. Non è possibile che uno Stato esiga la riscossione (basata sul ravvedimento operoso del pagamento del debito tributario) e poi la punizione accompagnata da un ulteriore ravvedimento operoso consistente nell'adozione dei modelli organizzativi.

Per gli addetti ai lavori, quando un sistema di parte speciale si basa sul bastone e la carota, determinando addirittura l'impunità, e si viene a intrecciare con il sistema degli enti basato a sua volta sul bastone e la carota, non è possibile che lo Stato rispetto al sistema di parte speciale proponga la carota, riscuotendo ad esempio, il debito tributario, e poi rispetto al sistema 231 mantenga il bastone che gli consente di ottenere un ulteriore ravvedimento consistente nella riorganizzazione finalizzato ad evitare le sanzioni interdittive.

Ponendosi problemi di legittimità si pone poi la questione dei rimedi.

Posto che si avverte sempre di più l'esigenza di riformare l'art. 8 d.lgs. n. 231/2001⁹, ritengo che si possa e si debba agire anzitutto in via ermeneutica. Per le ragioni già viste, si può giungere alla conclusione che l'art. 13 d.lgs. n. 74/2000 è applicabile anche agli enti. E l'ostacolo posto dall'art. 8 può essere razionalmente superato osservando come all'interno delle cause di non punibilità si debba distinguere tra quelle – per così dire – di parte generale, connesse a situazioni statiche oggettive, rispetto alle quali si può porre un problema di applicabilità o meno anche all'ente, e quelle di parte speciale connesse al sistema di tutela a contrasto dello specifico fenomeno criminoso e basate su un comportamento umano non solo di ravvedimento ma soprattutto di reintragrazione, rispetto alle quali è ragionevole che siano applicate anche all'ente, proprio perché relative all'assetto di tutela a contrasto degli specifici fenomeni criminosi. A maggior ragione se poi queste condotte sono effettivamente realizzate dall'ente.

Se la giurisprudenza decidesse di restare ferma al dato legislativo, non si potrebbe che sollevare questione di legittimità costituzionale per irragionevolezza del trattamento differenziato tra persone fisiche ed enti, reclamando l'estensione dell'applicabilità dell'art. 13 anche agli enti.

5. Abbiamo detto che lo Stato deve scegliere: o riscuote o induce l'ente a riorganizzarsi. Sarebbe eccessivo richiedere all'ente un duplice ravvedimento (di pagare e riorganizzarsi), anche perché, nel momento in cui, dopo il pagamento del debito fiscale, si richiede l'ulteriore ravvedimento riorganizzativo, lo Stato finirebbe per ingerirsi nella personalità dell'ente nonostante che, attraverso il primo ravvedimento riparativo, siano venute meno le esigenze per punire l'ente.

⁹ C. PIERGALLINI, *Premialità e non punibilità*, cit., p. 541 ss.; E. SCAROINA, [Prospettive di razionalizzazione della disciplina dell'oblazione nel sistema della responsabilità da reato degli enti tra premialità e non punibilità](#), in questa Rivista, 3 giugno 2020, p. 19 ss.

D'altra parte, ciò non vuol dire che non si pongano esigenze di organizzazione dell'ente nel senso della legalità. È ormai dimostrato che il vero contrasto della criminalità posta in essere da persone fisiche all'interno e a vantaggio dell'ente può essere efficacemente contrastata proprio se si incide sull'assetto organizzativo dell'ente affinché vi penetri la cultura e l'organizzazione per la legalità.

Ebbene, in ambito tributario siffatti scopi di riorganizzazione potrebbero essere perseguiti non a valle ma a monte, attraverso il sistema collaborativo previsto dal d.lgs. n. 128/2015, l'ambito di applicazione del quale dovrebbe essere quindi ampliato¹⁰. Si tratta infatti di un sistema al momento di nicchia, volto a implementare l'adozione di modelli organizzativi, essendo questi modelli il presupposto per la collaborazione. Non solo, ma tale sistema consentirebbe di soddisfare anche un'altra esigenza ineludibile in ambito fiscale, quella della certezza, essendo a tutti noto come rispetto ad alcuni reati, *in primis* quelli basati su dichiarazioni fraudolente o infedeli, si pongano problemi interpretativi riguardo ad esempio al tema dell'inesistenza della operazione documentata da fatture¹¹.

Ebbene, alla luce di questo quadro, al fine di conciliare tutte le esigenze possibili, si potrebbe prospettare un sistema così composto: a valle, si opera per la riscossione, con la conseguenza che il pagamento del debito tributario esclude *in toto* anche la responsabilità dell'ente; a monte, si opera per l'organizzazione dell'ente in prospettiva della legalità e per una maggiore certezza per il contribuente, attraverso il sistema collaborativo.

Insomma, gli obiettivi della riscossione e della riorganizzazione non sono alternativi. Piuttosto sono incompatibili se perseguiti entrambi a valle, mentre si armonizzano perfettamente se vengono dislocati in momenti differenti.

¹⁰ Sui rapporti tra modelli organizzativi *ex post* e cooperative compliance *ex ante*, cfr. A.M. DELL'OSSO, *Reati tributari e responsabilità degli enti ai sensi del d.lgs. n. 231 del 2001: alcuni profili problematici*, in *dirittobancario.it*, p. 6 ss.

¹¹ A. INGRASSIA, *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*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, III, pp. 1 ss.

NUOVA 231 E REATI TRIBUTARI: QUALE APPROCCIO PER L'IMPRESA?

di Massimo Ferrari

A fronte dei recentissimi sviluppi normativi, di matrice italiana ed europea, in ambito 231, disciplina dei reati tributari, "DAC 6" e, più in generale, nell'area della gestione del rischio fiscale d'impresa, ci si interroga su quale possa essere un approccio "virtuoso" da parte della grande impresa, giungendo a concludere sulla necessità di affrontare la tematica in modo strategico e con una visione di lungo periodo.

1. L'impresa negli ultimi mesi è stata di fatto travolta (oltre che dal Covid-19) da un flusso incessante di novità legislative di matrice italiana o comunitaria che interessano direttamente o indirettamente l'area della gestione del rischio fiscale: la nuova disciplina dei reati tributari (con inasprimento delle sanzioni e riduzione delle soglie di punibilità), l'ingresso nella 231 dei reati tributari stessi e, *last but not least*, la DAC 6.

2. È inevitabile che il nuovo contesto renda ancora più importante ed urgente per le imprese affrontare da un punto di vista strategico la questione della gestione e minimizzazione del rischio fiscale, in analogia a qualunque altro rischio che contraddistingue l'attività di impresa.

3. Non penso si possa rispondere a queste nuove sollecitazioni (ed alle altre che sicuramente arriveranno) se non in modo strategico; per questo motivo non mi addentrerò nelle modalità tecniche e pratiche di adeguamento del Modello Organizzativo 231 per renderlo idoneo al mutato contesto.

4. La necessità di rafforzare il presidio fiscale in azienda è ormai un dato di fatto, a maggior ragione a valle dei recenti interventi normativi. Occorre interrogarsi sulla robustezza dei propri sistemi di controllo del rischio fiscale. Vi è la chiara necessità di creare una "rete di sicurezza" per prevenire la commissione del reato tributario, sia esso o meno un "reato presupposto" della Legge 231.

4. Non abbiamo a disposizione delle "quick fixes" per utilizzare un termine molto noto ai fiscalisti in questo periodo.

5. La domanda sicuramente più importante, drammaticamente importante, è quella se l'impresa abbia definito o meno una strategia per il controllo del rischio fiscale

in modo sistematico. Questa domanda diventa semplicemente PIU' IMPORTANTE oggi: ma è importante da almeno 5 anni in Italia (e da molto più tempo in Paesi che hanno introdotto il regime della *Cooperative Compliance* prima del nostro).

6. Una volta presa la decisione strategica, definita la direzione di viaggio, identificati gli obiettivi, le continue novità legislative e/o gli adempimenti e/o l'insapimento del sistema sanzionatorio troveranno un ambiente pronto a recepirle, seppur con un impiego di risorse interne ed esterne sempre più elevato (direi drammaticamente elevato in questo momento storico).

7. La gestione strategica della variabile fiscale in un'impresa, rischio fiscale incluso, richiede la definizione da parte dei vertici aziendali di un piano pluriennale con obiettivi chiari ed una direzione di marcia comunicata e condivisa con tutta l'azienda.

8. Ciò premesso, la strategia fiscale si compone di un portafoglio di strumenti ognuno dei quali ha un ruolo diverso; sta alla singola impresa decidere quali adottare. Tra i più importanti:

- a. *Global Tax Policy*;
- b. *Tax Control Framework*;
- c. *Cooperative Compliance*;
- d. APA e BAPA.
- e. Cultura fiscale.

9. Prima dell'era 231 e DAC 6, l'impresa che avesse adottato un portafoglio di iniziative strategiche come quelle illustrata, avrebbe potuto ragionevolmente considerarsi "compliant": se è pur vero che l'adesione alla *cooperative* non elimina la responsabilità penale, sono convinto che, di fatto, aiuti a disinnescarlo. È un tema molto stimolante e delicato che lascio volentieri ai commenti ed alle riflessioni degli altri relatori, esperti di diritto penale.

10. In presenza di un TCF efficace, la causa di non punibilità *ex art. 13* del Decreto Legislativo 74/2000 rappresentava una ragionevole tutela in ipotesi di un eventuale comportamento non corretto che, identificato tempestivamente dal TCF, avrebbe potuto essere sanato mediante ravvedimento operoso. Questa tutela non sembra applicabile agli enti, trovando applicazione l'art. 8 del Decreto Legislativo 231/2001 che esclude il venir meno della responsabilità dell'ente anche quando il reato si estingue per una causa diversa dall'amnistia. È un tema molto delicato ed importante che sicuramente merita ulteriori riflessioni, anche da parte del Legislatore.

11. Post 231 e DAC 6, l'impresa, che ha già investito ingenti risorse interne ed esterne, è chiamata ad investire ulteriori per assicurare che il Modello Organizzativo 231 ed il TCF "si saldino" (l'idoneità o meno dell'insieme TCF/Modello Organizzativo 231 non potrà essere validata in *Cooperative*, suppongo). E per assicurare che le

operazioni potenzialmente fiscalmente aggressive, per cui sorge l'obbligo di comunicazione *ex* DAC 6, siano effettivamente identificate e comunicate.

12. A conforto delle mie riflessioni, mi piace citare una recente *Survey* promossa dall'Associazione dei Fiscalisti d'Impresa (AFI) sullo stato dell'arte in Italia dei sistemi di rilevazione, misurazione, monitoraggio e gestione del rischio fiscale che ha confermato, senza alcuna sorpresa da parte mia, che l'80% delle imprese intervistate (80% con ricavi >1mld) ha adottato, sta adottando o intende adottare un TCF. In aggiunta il 28% è in *Cooperative* ed il 40% ha intenzione di aderirvi nel breve termine.

13. Ritengo che le percentuali suddette saranno ancora più elevate tra un anno quando effettueremo nuovamente la *Survey*: l'incertezza legata alla necessità di porre in essere comportamenti fiscali che richiedono molto spesso una interpretazione della norma fiscale e dover attendere anni prima di sapere se il comportamento è condiviso dall'amministrazione finanziaria, post allargamento dell'ambito di applicazione della 231, renderà ancora più impellente una valutazione se aderire o meno alla *Cooperative*.

ETICA E RESPONSABILITÀ D'IMPRESA IN MATERIA FISCALE

di Cinzia Gaeta

Il Gruppo Procter & Gamble ritiene che la comunità imprenditoriale debba svolgere un ruolo attivo nella società, aiutando i responsabili politici a comprendere l'impatto delle scelte di politica fiscale sugli investimenti e sull'economia. È sua profonda convinzione, inoltre, che una tassazione basata su principi universalmente riconosciuti conduca alla stabilità economica e alla prosperità per i paesi, le persone e le imprese. Siamo convinti che operare nel rispetto della lettera e dello spirito della legge, fare la cosa giusta, ad ogni occasione, essere, in un concetto "buoni cittadini d'impresa", sia per i consumatori, clienti, azionisti, partner commerciali esterni, leader di governo e di comunità e altri stakeholders una garanzia di serietà e affidabilità ed offra un motivo per riporre fiducia nel Gruppo, nella consapevolezza che, ovunque operi, raggiunga i suoi risultati in modo onesto, e non tolleri in alcun modo comportamenti illegali o non ispirati all'etica.

1. Mi è stato chiesto, in qualità di General Counsel della Procter & Gamble, di condividere come una multinazionale, con forte radicamento nel nostro Paese, sta affrontando la sfida posta dall'inclusione dei reati tributari nel novero dei reati presupposto del D. lgs 231/2001 e nel relativo Modello di Organizzazione Gestione e Controllo.

Nonostante la consapevolezza di dover dedicare alla implementazione della normativa un consistente numero di risorse economiche e umane, partiamo dall'assunto che il Gruppo P&G vuole assicurare, in tutti gli Stati in cui opera, il massimo livello di *compliance* con le normative locali ed il proprio codice di condotta ("*Worldwide Business Conduct Manual*") che definisce gli *standard* globali attesi dalle attività di *business* svolte quotidianamente, nonché le responsabilità legali ed etiche.

Alla luce dunque dei nostri principi e valori abbiamo voluto cogliere, in questo obbligo normativo, l'opportunità di integrare due progetti che possono generare una virtuosa sinergia, unendo la necessità di revisione del Modello di Organizzazione Gestione e Controllo con la definizione del *Tax Control Framework* e la conseguente possibilità di "accesso all'adempimento collaborativo".

Il *team* di lavoro è composto dalle funzioni TAX/F&A e Legale con la collaborazione dell'Organismo di Vigilanza ed opera con il supporto totale del *top management* locale ed europeo che considera il progetto un investimento di *business*, una polizza assicurativa per la società.

I due progetti sono iniziati contemporaneamente e l'uno beneficerà dell'altro. Hanno tempi intermedi diversi ma prevediamo per entrambi la conclusione a dicembre

di quest'anno e si sviluppano in tre fasi che possiamo schematizzare nella i) "analisi dei processi comuni", ii) "identificazione dei rischi attinenti al *Tax Control Framework*, iii) "gestione del sistema".

2. "L'analisi dei processi comuni" aziendali è la necessità iniziale per entrambi i progetti e deve essere condotta sia a livello locale che globale.

Localmente stiamo procedendo, sia alla luce delle disposizioni dettate per l'integrazione nel Modello di Organizzazione Gestione e Controllo che per la realizzazione del *Tax Control Framework*, alla mappatura dei processi a rischio, alla descrizione di ruoli e responsabilità all'interno delle funzioni e al controllo della solidità dei processi.

Questa attività include, tra l'altro, la verifica sull'amministrazione finanziaria (ed in particolare sulla gestione, contabilizzazione, registrazione dei flussi finanziari attivi e passivi), sull'autorizzazione dei pagamenti, sulla predisposizione e archiviazione dei documenti contabili, sulla conduzione delle operazioni straordinarie e sui rapporti con clienti e fornitori.

Dalle nostre prime valutazioni è apparso chiaro che la maggior parte dei reati possa riguardare l'area acquisti e, più marginalmente, quella delle vendite.

Per gli acquisti in particolare abbiamo già evidenziato che più del 95% delle operazioni avviene tramite ordini di acquisto, inseriti a sistema, rivisti e approvati da persone differenti rispetto al richiedente. Il budget a disposizione è preautorizzato e ogni scostamento deve essere giustificato, per iscrivere il costo è richiesta una prova della consegna o del servizio ricevuto da fonte indipendente e ogni differenza tra fattura e prova della consegna/servizio viene investigata e riconciliata prima del pagamento.

I fornitori inoltre sono qualificati attraverso un sistema che valuta il rischio ad essi connesso. Ogni eccezione al processo standard è permessa solo entro regole stringenti e formali che prevedono controlli compensativi e autorizzazioni a livello dirigenziale.

Anche per le vendite, e cioè per la fatturazione attiva, sono state individuate le procedure volte a segregare i ruoli e verificare la solidità e l'affidabilità dei clienti e condiviso il sistema di *audit* periodici per valutare il rispetto e l'efficacia del sistema di controllo.

Abbiamo infine incluso nella valutazione anche la verifica delle scritture contabili da parte del revisore esterno e dei Sindaci.

A livello globale abbiamo inoltre tenuto conto della mappatura effettuata dal Gruppo al fine di adempiere alla sezione 404 del *Sarbanes-Oxley Act* del 2002 (SOX). Per ogni processo è rigorosamente definito un sistema di controllo a cui i responsabili del processo devono attenersi. Il processo e i relativi controlli sono sottoposti ad *audit* periodici anche del *Global Internal Control* per verificarne il rispetto e l'efficacia; il risultato degli *audit* è documentato, ogni problema riscontrato viene valutato e se necessario viene intrapreso un piano correttivo.

Con queste risultanze (e la successiva analitica revisione di tutte le procedure) è stato elaborato, insieme all'Organismo di Vigilanza, un documento di insieme che fotografa:

1. I reati presupposto;
2. I principi generali di comportamento, identificando quelli vietati (es. effettuare un pagamento ad un beneficiario non coincidente con la controparte contrattuale; usare contante o altro strumento finanziario al portatore, ecc.) e quelli dovuti (es. tracciare l'intero processo decisionale, effettuare pagamenti solo per attività contrattualizzate ecc.)
3. Il processo e le *policy* che regolano ogni attività;
4. I controlli interni sia esistenti che da attuare;
5. La valutazione del rischio;
6. Le criticità fiscali;
7. Le modifiche da apportare al Modello di Organizzazione Gestione e Controllo.

3. L'identificazione dei rischi attinenti al *Tax Control Framework* parte questa base comune e si sviluppa in una seconda fase che prevede, per ognuna delle criticità fiscali evidenziate, non solo la creazione dei protocolli operativi relativi alle aree critiche ma anche l'identificazione degli ulteriori rischi più strettamente attinenti al *Tax Control Framework*.

In particolare saranno tenuti in considerazione sia i rischi interpretativi (derivanti cioè da incertezze dalla norma e/o mancanza di giurisprudenza che saranno condivisi l'Agenzia delle Entrate che darà indicazioni e chiarimenti ai quali la società dovrà adeguarsi) che quelli relativi alle violazioni amministrative per le quali la società attuerà il ravvedimento con l'Agenzia delle Entrate

Per consentire inoltre la maggiore integrazione nei processi aziendali e di *business*, il progetto prevede l'automatizzazione del *Tax Control Framework* attraverso l'inserimento di processi, controlli e della stessa mappatura dei rischi in una piattaforma che permetterà un costante aggiornamento, tracciamento e visibilità dello stato di ogni attività per tutti i reparti coinvolti.

Qualora fossimo ammessi alla *cooperative compliance* dovremo inoltre prevedere e regolamentare il processo di confronto con gli uffici preposti prima della dichiarazione dei redditi per identificare possibili violazioni. Lo scopo auspicato di tale confronto è il raggiungimento di un accordo con l'Agenzia delle Entrate in mancanza del quale ovviamente la società potrà decidere di procedere con il contenzioso.

Non è utile in questa sede approfondire tali aspetti ma piuttosto illustrare la successiva fase che pertiene al "mantenimento" del sistema.

4. "La gestione del sistema" è la parte conclusiva ma di fondamentale importanza poiché permette il costante monitoraggio di un sistema delicato e complesso come quello evidenziato per controllare l'efficienza ed efficacia sia del Modello di Organizzazione Gestione e Controllo sia del *Tax Control Framework*.

Tale gestione non può che iniziare dagli organi sociali (Consiglio di Amministrazione, Collegio Sindacale e Organismo di Vigilanza) ai quali è da tempo affiancato un ulteriore organo di vertice di natura locale, il *Governance Board*. Quest'ultimo è composto dai *senior leader* delle aree *Legal*, *Tax*, *HR*, *LCG*, *Legal Entity Steward*, *Information Technology* e *Government Relations* ed è presieduto

dall'amministratore delegato italiano. L'obiettivo del *Governance Board* è quello di mantenere elevato il livello di *Governance* (efficace ed efficiente gestione finanziaria e *compliance* esterna/interna) e di prevenire i rischi (individuazione dei principali rischi di *Governance*, *Action plan* e riduzione dei rischi).

Per garantire però un controllo più capillare lavoreremo sull'organizzazione aziendale attraverso la creazione di nuovi ruoli interni con caratteristiche di competenza, autonomia ed indipendenza gerarchica dalle funzioni.

Innanzitutto sarà nominato, per ogni funzione aziendale, un *business ambassador* che sarà responsabile di identificare le aree che potrebbero generare delle criticità fiscali all'interno del proprio dipartimento. Abbiamo in questo caso capitalizzato sull'esperienza già fatta con la *compliance* in materia *antitrust* e *privacy* in quanto, per entrambe le aree, abbiamo dotato le funzioni ritenute a rischio (in particolare quella commerciale e *marketing*) di un "esperto/a" che, con *training* specifico e mirato, sia in grado di unire le competenze tipiche della funzione con quelle in materia di concorrenza e trattamento dei dati personali.

Inoltre è prevista l'istituzione di un *tax risk manager* che, alla stregua del *Data Privacy Officer* e dell'*Health & Safety Manager*, sarà dotato di indipendenza ed autonomia operativa e riporterà direttamente al *Governance Board*.

Il sistema sarà infine controllato anche dal *Global Internal Control* che sarà chiamato periodicamente ad effettuare controlli in base alle aree di rischio identificate.

Ultimo, ma non meno importante elemento di gestione, è la formazione e aggiornamento, che sarà effettuato sia da professionisti esterni che interni, del *business ambassador*, del *tax risk manager* nonché di tutti i dipendenti per promuovere la consapevolezza generale dell'importanza della gestione, della *governance* e della *compliance* fiscale in tutta l'azienda.

5. Auspichiamo che l'approccio costruttivo e propositivo che la P&G vuole adottare con i governi e le autorità fiscali sia un esempio e stimolo di collaborazione tra azienda e autorità fiscali per il perseguimento dell'interesse comune al fine di assicurare una gestione fiscale prevedibile, efficiente e conforme alla normativa applicabile che possa generare ricchezza per il Paese e per le aziende.

**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**

di Nicola de Renzis Sonnino

La struttura dei reati tributari oggi introdotti nell'ambito applicativo del d.l.vo n. 231/2001 comporterà necessariamente un ripensamento ed una significativa implementazione delle strutture dei modelli organizzativi, sia per i protocolli e le procedure di controllo sia relativamente alla formazione/informazione del personale ed ai flussi informativi all'organismo di vigilanza; ciò con particolare riferimento alle fattispecie di fatture per operazioni inesistenti, così come delineate nella declinazione giurisprudenziale ad oggi emergente.

1. Chiarito il contesto di riferimento, proviamo a questo punto a riflettere in cosa potrebbe (o meglio dovrebbe) cambiare il modello di organizzazione e gestione per effetto delle modifiche apportate al D.L.vo n. 231/2001 dall'art. 25 *quinquiesdecies*.

Avendo presente la struttura portante del modello organizzativo, ritengo che l'iter di adeguamento dovrebbe probabilmente coinvolgere:

- i processi di formazione/informazione dei lavoratori;
- le procedure di controllo e gli specifici protocolli, nelle differenti tematiche di riferimento: 1) l'ambito di applicazione; 2) il personale coinvolto; 3) le operazioni ed attività oggetto di controllo;
- le procedure di trasmissione dei flussi informativi verso l'Organismo di vigilanza;
- infine, le sanzioni disciplinari.

2. Al fine di tratteggiare le linee essenziali di adeguamento dei modelli, soffermiamoci ancora brevemente sui reati da ultimo assunti a presupposto delle ipotesi di responsabilità di cui al D.L.vo n. 231/2001, ricollegandomi a quanto è stato illustrato da chi mi ha preceduto.

Anzitutto, tre brevi osservazioni di carattere generale:

- 1) si tratta solo di alcune delle fattispecie di reato introdotte in materia tributaria dal D.L.vo n. 74/2000: restano ancora escluse altre ipotesi, tra cui la dichiarazione infedele, l'omessa dichiarazione ed altre; ciò anche se risulta evidente la volontà

e l'intento del Legislatore di ricomprendere in futuro tutti i reati tributari all'interno delle fattispecie presupposto di responsabilità *ex* D.L.vo n. 231/2001 (vedi a mero titolo esemplificativo il comunicato stampa del Consiglio dei Ministri n. 24, in relazione alla riunione del 23 gennaio 2020);

- 2) per alcune fattispecie la rilevanza ai fini penali (e dunque anche del D.L.vo n. 231/2001) prescinde dall'ammontare degli importi in questione, e dunque si tratta di comportamenti puniti sia che abbiano ad oggetto importi rilevanti sia che riguardino somme insignificanti (v. gli artt. 2, 8 e 10 del D.L.vo n. 74/2000); per le altre ipotesi vi sono invece previsioni di soglie e limiti quantitativi minimi;
- 3) la caratteristica comune a tutte le fattispecie in questione riguarda la necessaria sussistenza dell'elemento intenzionale / doloso della condotta: non vi è reato se la condotta non è stata posta in essere *"al fine di evadere le imposte sui redditi o l'imposta sul valore aggiunto"*.

Veniamo dunque alle singole fattispecie di reato disciplinate nel D.L.vo n. 74/2000.

3. L'art. 2 si riferisce, com'è, noto all'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti; l'ipotesi oggetto dell'art. 8 è speculare a quella dell'art. 2 e ha ad oggetto l'emissione di fatture per operazioni inesistenti nell'interesse di terzi (ed a quest'ultimo proposito emerge la necessità che sussista comunque l'interesse o vantaggio dell'Ente, secondo quanto stabilito dall'art. 5 del D.L.vo n. 231/2001, in via ulteriore rispetto alla mera emissione della fattura, che di per sé comporta oneri economici per il soggetto emittente). Interessante, e da rimarcare, è l'equiparazione degli *"altri documenti"* alla *"fattura"*, in base alla natura funzionale del documento (cfr. Corte Cass. n. 4433/2020).

Al riguardo, il concetto di *"inesistenza"* è divenuto nel tempo, per declinazione giurisprudenziale, assai ampio: la nozione ricomprenderebbe oggi *"ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale, tenuto conto dello speciale coefficiente di insidiosità che si connette all'utilizzazione della fattura"* (v. sul punto Corte Cass. n. 52411/2018, Corte Cass. n.1998/2020).

In specie, si parla di inesistenza oggettiva (anche parziale), allorquando l'operazione non si è oggettivamente verificata, o si è verificata solo in parte o in termini differenti, sotto un profilo quantitativo o qualitativo (v. Corte Cass. n. 1969/1997); il caso tipico a cui tutti noi possiamo pensare è la fattura emessa per un acquisto in realtà mai avvenuto, o avvenuto in termini differenti, ma rileva anche il caso in cui vi sia una alterazione successiva del documento fattura (v. Corte Cass. n. 4399/2020).

Si parla anche di inesistenza soggettiva: ossia quando l'operazione si è verificata ma il soggetto che ha emesso la fattura è diverso rispetto al cedente dei beni o servizi, e – tendenzialmente – non ha adempiuto ai conseguenti obblighi fiscali.

Infine, si parla anche di inesistenza giuridica per le operazioni aventi una qualificazione giuridica / inquadramento – ad es. l'oggetto indicato in fattura – differente rispetto a quella effettiva (v. Corte Cass. n. 13975/2008, Corte Cass. n. 38754/2012, Corte Cass. n. 52057/2017), o un regime giuridico e fiscale diverso da quello apparente (cfr. Corte Cass. n. 52057/2017), o comunque in tutti i casi in cui la fattura sia in qualunque

modo difforme rispetto alla sottostante realtà economica (v. sul punto Corte Cass. n. 52411/2018, Corte Cass. n. 38754/2012).

Da questo punto di vista, occorrerà approntare protocolli specifici aggiuntivi (di cui si deve dotare l'azienda) aventi ad oggetto l'indagine, ed il monitoraggio, circa:

1) l'effettività delle prestazioni di servizi/trasferimenti di beni indicate nell'oggetto delle fatture, sia di quelle ricevute che di quelle emesse, ed anche la correttezza e regolarità della documentazione contabile;

2) la necessaria identità "*soggettiva*" del prestatore di servizi o di beni rispetto a colui che emette la fattura, ma anche quanto alla verosimile affidabilità fiscale del soggetto che emette la fattura, in base agli elementi che possono essere acquisiti dalla società;

3) l'esatta rappresentazione e qualificazione giuridica dei beni/servizi rispetto all'oggetto della fattura, sia relativamente alle fatture ricevute che a quelle emesse, con specifico riferimento anche agli adempimenti conseguenti l'emissione della fattura.

Insomma, se vogliamo iniziare a riflettere sui nuovi termini operativi del modello organizzativo, dovrebbe essere previsto un ufficio, una funzione, esterna alla contabilità, che controlli le procedure di fatturazione: acquisendo le informazioni sui soggetti emittenti (ad es. con la raccolta dei dati eventualmente storici, ed anche in ordine alla posizione fiscale), sui beni o servizi ricevuti, con specifico controllo degli elementi che consentano di individuare i soggetti che hanno posto in essere tale operazione, e pure in relazione all'oggetto indicato in fattura, sul corrispondente prezzo (acquisendo, ove possibile, elementi di raffronto dal mercato). Con una procedura di semplice segnalazione dei casi che presentano "*anomalie*", da sottoporre ad un riscontro più approfondito.

La stessa contabilità dovrà essere oggetto di attività di monitoraggio periodico, tracciatura e disamina dettagliata, ad opera di soggetti ovviamente differenziati rispetto all'Ufficio contabilità.

4. L'art. 3 riguarda invece il compimento di operazioni simulate o la fruizione/utilizzazione di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento o comunque a indurre in errore l'Amministrazione finanziaria, ed è configurato quale fattispecie residuale rispetto a quella di cui all'art. 2.

Sotto questo profilo occorrerà approntare protocolli specifici aggiuntivi aventi ad oggetto la verifica della documentazione, anche di natura extracontabile, nell'ambito delle operazioni poste in essere dalla società (con riferimento, a titolo esemplificativo, ai contratti preliminari ed altra documentazione), aventi un valore superiore alla soglia ivi prevista.

5. L'art. 10 punisce i comportamenti di occultamento o distruzione dei documenti contabili o obbligatori, in via mirata e strumentale a non consentire la ricostruzione del reddito o del volume d'affari.

A questo riguardo probabilmente sarà sufficiente creare programmi di archiviazione elettronica generalizzata dei documenti rilevanti per l'attività, con

garanzie di non modificabilità successiva, che possano essere periodicamente monitorati da un ufficio / funzione dedicata.

6. L'art. 11 riguarda infine l'alienazione simulata, o il compimento di altri atti fraudolenti, su beni propri o altrui idonei a rendere inefficace la riscossione, nonché l'indicazione di elementi falsi a fini di transazione fiscale.

Conseguentemente, in merito dovrebbe esser sufficiente monitorare le operazioni di significativo valore economico, di dismissione o trasferimento dei beni o risorse, in relazione all'eventuale sussistenza di debiti tributari presenti o ipotizzabili, nel contesto della situazione complessiva economico-finanziaria della stessa e dei debiti fiscali esistenti o imminenti.

7. In conclusione, ed in estrema sintesi, si tratta di ipotizzare non solo una formazione/informazione ai dipendenti dell'impresa assai articolata e ben specifica su queste nuove tematiche, ma soprattutto l'introduzione di nuovi protocolli e procedure di verifica che possano entrare nelle dinamiche delle attività della singola società, con una rinnovata centralità del bilancio e della contabilità, ma anche con particolare attenzione alle procedure di registrazione delle singole operazioni poste in essere, in entrata ed in uscita.

Alla luce degli elementi oggettivi sopra ricordati, insomma, la mappatura dei rischi si estende notevolmente, ed arriva a coinvolgere ipoteticamente tutte le singole operazioni (anche con importi insignificanti ma) di cui si deve poter verificare l'identità dei soggetti operanti così come le indicazioni espresse e l'oggetto in fattura.

Gli adempimenti da ultimo richiesti sulla carta si potrebbero rivelare molto incisivi e dispendiosi, e probabilmente dovranno essere incanalati, e resi maggiormente gestibili, con la creazione di apposite funzioni di controllo (esistenti o nuove) tramite le quali – con metodologie idonee ed una prassi accurata – si sia in grado di gestire tali flussi informativi, individuando eventuali singole criticità in tempo reale.

Così come andranno ripensate le figure professionali coinvolte nei protocolli, che dovrebbero essere in grado di effettuare approfondimenti accurati (di natura giuridica, tributaria, fattuale, tecnica) in ogni operazione / pratica della società, estese alle controparti, all'oggetto di ciascuna attività, alle evoluzioni dei rapporti commerciali, ecc.

Non basta: forse anche il sistema disciplinare dovrebbe essere rimeditato alla luce di queste nuove fattispecie, nel senso che comportamenti non *ex se* connotati da gravi illiceità / scorrettezza / irregolarità divengono potenzialmente idonei a comportare profili di responsabilità della società assai gravi; con tutto quello che ne consegue in punto di sanzioni previste per le violazioni dei protocolli del modello organizzativo.

Pare insomma innegabile l'insorgere per la società di ingenti costi e di crescente impegno di risorse, non solo economiche ma anche di indagini, personale, consulenti, ecc.; per altro verso, non sono pochi i problemi che si verranno a creare in capo alla società che voglia rispettare appieno la nuova normativa, ed approntare idonei modelli volti a ridurre il rischio del compimento dei reati in parola.

Tra i tanti, segnalo il tema dell'atteggiamento da tenere qualora emergano dubbi o perplessità in relazione ad eventuali profili fattuali (emersi in sede di verifica e procedura) la cui irregolarità / illiceità non sia così evidente, e dunque non tale da

giustificare una interruzione dei rapporti commerciali, ma dai quali potrebbe invece in futuro discenderne responsabilità in caso di evoluzioni patologiche: ad es., il soggetto che cede il bene è proprio colui che dovrebbe emettere la fattura? Il soggetto emittente si rivela una cartiera, o insolvente o inadempiente ai propri obblighi fiscali? Si tratta, in una parola, della gestione delle situazioni in cui ad es. in capo al soggetto emittente la fattura emergono profili di anomalia non così gravi da far presumere la inesistenza soggettiva ma sufficienti ad indurre perplessità circa la piena regolarità dell'operazione.

8. L'adeguamento del modello organizzativo in ragione degli elementi oggettivi delle fattispecie di reato inserite nell'ambito del D.L.vo n. 231/2001 potrebbe risultare in una prospettiva futura particolarmente problematico per la singola società.

Non mancano tuttavia ulteriori considerazioni e riflessioni che potrebbero consentire un approfondimento mirato ad un approccio meno impegnativo circa l'attuazione della recente riforma: è vero infatti, e bisogna ricordarlo ancora una volta, che i suddetti reati presuppongono necessariamente la sussistenza dell'elemento soggettivo del dolo, in assenza del quale non si verifica alcuna responsabilità penale e, conseguentemente, ai sensi del D.L.vo n. 231/2001.

La valorizzazione dell'elemento soggettivo al fine di individuare le fattispecie rilevanti potrebbe anzitutto consentire alla società di delimitare l'ambito dei protocolli e procedure di controllo, contando sul fatto che, anche in presenza di eventuale contestazione degli elementi oggettivi dei reati di cui sopra (ad es. utilizzazione di una fattura per acquisto di servizi che si contesta esser stati effettuati da soggetto diverso), l'eventuale assenza della finalità dolosa di evasione (alla luce della casistica finora formatasi in merito) impedirebbe teoricamente anche di contestare la responsabilità *ex* D.L.vo n. 231/2001.

La tematica, oltre che delicata, è anche nuova, e dunque tutta da approfondire.

Ancora, e sempre allo scopo di tracciare le ipotesi di esclusione in capo alla società della responsabilità *ex* D.L.vo n. 231/2001, si potrebbe attribuire rilevanza alla incidenza economica/tributaria della singola operazione rispetto ai profili di colpevolezza della società, che rappresentano com'è noto il presupposto della responsabilità *ex* D.L.vo n. 231/2001. Per cui, se ciò che si contesta alla società è una sorta di "*colpa*" organizzativa che non ha evitato la fattispecie di reato, non si può non "*calare*" il profilo di "*colpa*" nel rapporto tra la dimensione della società e la portata della singola operazione: evitando in tal modo che una società di medie / grandi dimensioni debba effettuare verifiche mirate e approfondite in relazione a tutte le operazioni in qualche modo compiute, anche di scarsissima rilevanza; e che una eventuale contestazione di "*irregolarità*" di una singola operazione per importi minimali possa comunque far scattare il procedimento di responsabilità *ex* D.L.vo n. 231/2001 in capo alla società.

Si tratta, ovviamente, di spunti applicativi allo stato tutti da verificare e sviluppare, in un sistema che vede oggi alcuni riferimenti applicativi del D.L.vo n. 231/2001 del tutto nuovi e per certi versi rivoluzionari rispetto alla evoluzione sin qui verificatasi della materia della responsabilità da colpa organizzativa della società.

LA RESPONSABILITÀ DA REATO DEGLI ENTI PER I DELITTI TRIBUTARI: SINTONIE E DISTONIE DI SISTEMA

di Fabrizio D'Arcangelo

L'estensione della responsabilità da reato dell'ente ai reati tributari si rivela coerente con i lineamenti sistematici del d. lgs. n. 231 del 2001, in quanto si armonizza con i criteri ascrittivi dell'interesse e del vantaggio e con la corporate tax governance delineata dall'art. 4 del d.lgs. 128 del 2015. Parimenti, la mancata estensione all'ente della non punibilità conseguente all'adempimento integrale del debito tributario risulta sintonica con un assetto sistematico nel quale la premialità per l'ente non consegue meramente alla riparazione pecuniaria post delictum, ma postula il necessario coinvolgimento dell'assetto organizzativo dell'ente. Dubbia si rivela, invece, la verifica della compatibilità dell'introduzione della responsabilità da reato dell'ente con il canone del ne bis in idem di derivazione eurolunitaria, in assenza di meccanismi legislativi che consentano di ricondurre a proporzione le misure punitive successivamente adottate nei confronti dell'ente.

1. L'introduzione nel catalogo dei reati presupposto della responsabilità da reato dell'ente dei delitti tributari si rivela sintonica con i lineamenti sistematici del d. lgs. n. 231 del 2001, ma suscita dubbi di coerenza con le strategie premiali adottate dal legislatore in ambito penale tributario e, a un livello più generale, di compatibilità con il divieto del *ne bis in idem*.

L'art. 25 *quinqüesdecies* del d. lgs. n. 231 del 2001 si inserisce, invero, in un quadro sistematico frastagliato e complesso.

Pur in un sistema di responsabilità da reato dell'ente caratterizzato da un catalogo tassativo dei reati presupposto, che non contemplava i delitti tributari, infatti, nella giurisprudenza era ampiamente noto il fenomeno del coinvolgimento dell'ente nell'applicazione delle sanzioni per i delitti tributari.

Alcune forme di corresponsabilizzazione sono, invero, state escluse, con nettezza, dalla giurisprudenza di legittimità¹, che, ad esempio, ha negato l'ammissibilità della contestuale contestazione del delitto di frode fiscale alla persona fisica e di quello

¹ Cass., Sez. 2, n. 41488 del 29/09/2009, Rimoldi, Rv. 245001. La sentenza stigmatizza come «ardita» ed elusiva della legge la «creativa operazione ermeneutica» consistente nel valorizzare esclusivamente gli elementi della truffa aggravata contenuti nel delitto tributario, sia ritenendo irragionevolmente «scomponibile» il delitto di frode fiscale - al fine di apprezzarne penalmente una sua parte - solo con riguardo alla responsabilità della persona giuridica.

di truffa ai danni dello Stato all'ente, quale delitto presupposto dell'illecito di cui all'art. 24 d. lgs. n. 231 del 2001².

Questa artificiosa scissione si risolveva, infatti, in una violazione del principio di stretta legalità, in quanto avrebbe consentito di affermare la responsabilità dell'ente in ordine alla commissione di un reato che non la contempla, e della "necessaria identità" del reato commesso dalla persona fisica con quello chiamato a fungere da presupposto della responsabilità dell'ente³.

Il coinvolgimento dell'ente nella responsabilità per i delitti tributari è stato, peraltro, perseguito, con maggior successo, ricorrendo alla fattispecie di cui all'art. 24-ter del d.lgs. n. 231 del 2001, che ha ricompreso nel novero dei delitti presupposto il delitto di associazione a delinquere.

A fronte dell'originaria esclusione⁴, da parte della giurisprudenza di legittimità, della possibilità di contestare l'illecito amministrativo di cui all'art. 24-ter del d. lgs. n. 231 del 2001 con riferimento a delitti scopo estranei al catalogo dei reati presupposto, alcune sentenze della Terza Sezione Penale della Corte di Cassazione⁵ hanno ritenuto possibile ricorrere a tale previsione proprio con riferimento ad associazioni a delinquere finalizzate alla commissione di delitti di frode fiscale.

La più significativa e stabile forma di coinvolgimento degli enti nelle sanzioni per i reati tributari, pur estranea all'ordito del d.lgs. 231 del 2001, è, inoltre, stata realizzata dalla giurisprudenza attraverso l'estensione all'ente della confisca del profitto dei reati tributari posti in essere dal proprio legale rappresentante e, dunque, attraverso le previsioni dell'art. 1, comma 143, della l. n. 244 del 2007 e, in seguito alla sua abrogazione, dell'art. 12 bis del d. lgs. n. 74 del 2000.

Nel contesto di questo complesso assetto, delineato per larghi tratti dalla giurisprudenza, si sono registrati, a breve distanza, due significativi interventi del legislatore.

² Parimenti sarebbe stato inammissibile contestare simultaneamente i due delitti. Cass., SS.UU., 28.10.2010, n.1235, *Giordano ed altri*, Rv. 248865, ha, infatti, statuito che tra le fattispecie penali tributarie di frode fiscale ed il delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato vi è un rapporto di specialità e, pertanto, non è ammissibile il concorso delle medesime, in quanto qualsiasi condotta fraudolenta diretta alla evasione fiscale esaurisce il proprio disvalore penale all'interno del quadro delineato dalla normativa speciale tributaria. Secondo tale pronuncia il concorso tra il delitto di frode fiscale e quello di truffa è, tuttavia, ammissibile nelle ipotesi in cui dalla condotta di frode fiscale derivi un profitto ulteriore e diverso rispetto all'evasione fiscale, quale l'ottenimento di pubbliche erogazioni

³ Questo principio è stato poi ribadito anche da Cass., Sez. Un., n. 11170 del 25/09/2014, *Uniland S.p.a.*, Rv. 263679.

⁴ Cass., Sez. VI, n. 3635 del 20/12/2013, *Riva Fi.re. S.p.a.*, Rv.265589, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2014, 988, con nota adesiva di C. PIERGALLINI, *Responsabilità dell'ente e pena patrimoniale: la Cassazione fa opera nomofilattica*.

⁵ Cass., Sez. III, n. 8785 del 29/11/2019, *Palmieri*, Rv. 278256; Cass., Sez. III, sent. 46162 del 23/11/2015, non massimata, relativa ad un'associazione a delinquere finalizzata alla commissione di delitti di frode fiscale aggravati dalla transnazionalità.

Il comma 2 dell'art. 39 del decreto legge n. 124 del 2019⁶, introducendo l'art. 25-*quinquiesdecies* del d. lgs. n. 231 del 2001, ha previsto la responsabilità da reato dell'ente in relazione alla commissione del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

La responsabilità da reato dell'ente è stata poi estesa, in sede di conversione, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157, anche in relazione alla commissione dei delitti di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, di occultamento o distruzione di documenti contabili e di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte.

L'art. 3, lett. e), della legge delega n. 117 del 2019 ha, inoltre, disposto che il legislatore è tenuto ad «integrare le disposizioni del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, ... prevedendo espressamente la responsabilità amministrativa da reato delle persone giuridiche anche per i reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea e che non sono già compresi nelle disposizioni del medesimo decreto legislativo».

La medesima disposizione, alla lett. a), chiarisce, peraltro, che il legislatore deve «individuare i reati previsti dalle norme vigenti che possano essere ritenuti reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea, in conformità a quanto previsto dagli articoli 1, 2, 3, 4 e 5 della Direttiva (UE) 2017/1371»⁷.

In attesa dell'esercizio della delega, tuttavia, numerosi e complessi sono gli interrogativi posti dall'introduzione nella trama sistematica della responsabilità da reato dell'ente dell'art. 25-*quinquiesdecies*.

2. Il d. lgs. n. 231 del 2001, nel dare attuazione alla delega conferita dell'art. 11 della legge 29 settembre 2000, n. 300, sin dall'origine, ha consapevolmente impresso alla disciplina della responsabilità da reato degli enti una doppia velocità.

All'apparato delle disposizioni di parte generale, destinato a rimanere (e rimasto) sostanzialmente immutato, il legislatore delegato ha contrapposto un catalogo dei reati-presupposto, originariamente assai ristretto, anche rispetto alle stesse previsioni della legge delega, ma suscettivo di progressiva estensione⁸.

⁶ A. PERINI, *Brevi note sui profili penali tributari del d.l. n. 124/2019 (decreto fiscale)*, in questa Rivista, 3 dicembre 2019; A. SCARCELLA, *I reati tributari «entrano» nel decreto 231: luci ed ombre di una riforma attuata con decretazione d'urgenza*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2020, 2, p. 45 ss.

⁷ L'art. 2, paragrafo 2, della direttiva sancisce che «... la presente direttiva si applica unicamente ai casi di reati gravi contro il sistema comune dell'IVA. Ai fini della presente direttiva, i reati contro il sistema comune dell'IVA sono considerati gravi qualora le azioni od omissioni di carattere intenzionale secondo la definizione di cui all'articolo 3, paragrafo 2, lettera d), siano connesse al territorio di due o più Stati membri dell'Unione e comportino un danno complessivo pari ad almeno 10 000 000 EUR». Il considerando n. 4 della direttiva chiarisce che «la nozione di reati gravi contro il sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto ... fa riferimento alle forme più gravi di frode dell'IVA ... I reati contro il sistema comune dell'IVA dovrebbero essere considerati gravi qualora siano connessi al territorio di due o più Stati membri, derivino da un sistema fraudolento per cui tali reati sono commessi in maniera strutturata allo scopo di ottenere indebiti vantaggi dal sistema comune dell'IVA e il danno complessivo causato dai reati sia almeno pari a 10.000.000 euro».

⁸ M. PELISSERO, *La progressiva espansione dei reati-presupposto*, in *Giur.it*, 2009, IV, p. 1832.

La successiva interpolazione da parte del legislatore dell'elenco dei reati presupposto non solo non è parsa rispondere ad alcun disegno organico di politica criminale⁹, ma, talora, ha alterato, anche in modo significativo, i lineamenti sistematici ed i presupposti applicativi del d.lgs 231 del 2001.

Esemplare in proposito è stata l'introduzione dell'art. 25-septies del decreto legislativo, che ha segnato l'ingresso dei delitti colposi nel catalogo dei reati costituenti presupposto della responsabilità degli enti, senza tuttavia modificare il criterio d'imputazione "oggettivo", incentrato sulla verifica dell'interesse o del vantaggio, per adattarlo alla diversa struttura dei reati colposi di evento.

Un'ulteriore integrazione del catalogo dei reati presupposto gravida di riflessi sistematici è stata rappresentata dall'inserimento del delitto di autoriciclaggio nel corpo dell'art. 25 octies, con riferimento alla possibilità di ritenere idoneo a fondare la responsabilità dell'ente qualsiasi delitto non colposo, ai sensi dell'art. 648-ter.1 cod. pen., ancorché estraneo al catalogo dei reati presupposto¹⁰.

Tale possibilità, sull'esempio di quanto già rilevato in riferimento all'art. 24 ter del d. lgs. n. 231 del 2001¹¹, crea, infatti, spazi di atipicità, idonei ad aggirare il carattere tassativo del catalogo dei reati presupposto delineato dal legislatore.

Questi problemi certamente non sono posti dall'inserimento dell'art. 25 quinquiesdecies nell'ordito del d. lgs. n. 231 del 2001.

L'innesto dei delitti tributari indicati da tale norma non rivela, infatti, alcuna incompatibilità con la trama sistematica della responsabilità da reato dell'ente e, anzi, pare naturalmente armonizzarsi con la fattispecie ascrittiva tipica di tale forma di responsabilità.

Come hanno rilevato le Sezioni Unite della Corte di Cassazione¹², infatti, nel caso in cui il rappresentante di un ente ponga in essere un delitto tributario, per lo meno nell'ordinarietà dei casi, «non può che aver operato proprio nell'interesse ed a vantaggio dell'ente medesimo».

⁹ S. VINCIGUERRA, *Sui principali problemi in tema di responsabilità dell'ente per il reato commesso nel suo interesse o vantaggio. Costatazioni e proposte*, in *Giur.it*, 2009, IV, p. 1829, evidenza che tra i reati previsti sino ad oggi non è dato scorgere alcun denominatore comune (rendendo, peraltro, estremamente difficile giustificare l'esclusione dei reati affini dal novero di quelli di cui gli enti rispondono).

¹⁰ Trib. Milano, Sezione XII, ordinanza del 29.5.2018, ha ritenuto sussistente l'illecito amministrativo dipendente da reato di cui all'art. 25 octies del d. lgs. n. 231 del 2001 con riferimento a condotte di reimpiego del profitto di delitti di estorsione o di frode fiscale e di bancarotta fraudolenta e, dunque, di delitti non contemplati nel catalogo dei delitti presupposto delineato nella Sezione III del capo I del d.lgs. n. 231 del 2001. Escludono la legittimità di questo esito: C. PIERGALLINI, *Autoriciclaggio, concorso di persone e responsabilità dell'ente: un groviglio di problematica ricomposizione*, in *Criminalia*, 2015, p. 553; A. ROSSI, [Note in prima lettura su responsabilità diretta degli enti ai sensi del d.lgs. 231 del 2001 ed autoriciclaggio: criticità, incertezze, illusioni ed azzardi esegetici](#), in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 1/2015, p. 124 e ss. Si esprimono in senso opposto: A. GULLO, *L'evoluzione normativa della responsabilità degli enti in materia di riciclaggio*, in CADOPPI A., CANESTRARI S., MANNA A., PAPA M. (a cura di), *Diritto penale dell'economia*, II, Torino, 2016, p. 3017 ss.; F. MUCCIARELLI, [Qualche nota sul delitto di autoriciclaggio](#), in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 1/2015, p. 122 ss.

¹¹ M. SCOLETTA, *Nuove ipotesi di responsabilità amministrativa degli enti*, in CORBETTA S., DELLA BELLA A., GATTA G.L. (a cura di), *Sistema penale e "sicurezza pubblica": le riforme del 2009*, Milano, 2009, p. 379.

¹² Cass., Sez. Un., n. 10561 del 30/01/2014, Gubert, Rv 258646.

Il fenomeno della commissione di un delitto tributario nell'interesse di un soggetto di diritto metaindividuale è, infatti, già contemplato, in via generale, dal d. lgs. n. 74 del 2000 e, segnatamente, da quelle disposizioni definitorie volte ad estendere l'ambito applicativo delle singole fattispecie di reato previste da tale decreto legislativo anche ai rappresentanti degli enti collettivi, che, altrimenti, pur ponendo in essere la condotta tipica, quali soggetti distinti dal contribuente, non sarebbero stati punibili per difetto della qualifica soggettiva.

L'art. 1, primo comma, lett. d) 1 del d. lgs. n. 74 del 2000, in particolare, chiarisce, in ordine ai fatti commessi da chi agisca in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società o enti, che «il "fine di evadere le imposte" e il "fine di consentire a terzi l'evasione" si intendono comprensivi, rispettivamente, anche del fine di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito d'imposta, e del fine di consentirli a terzi».

Tale disposizione tipizza, dunque, proprio la commissione dei delitti tributari di cui al d. lgs. n. 74 del 2000 da parte di un rappresentante di un soggetto di diritto metaindividuale nell'interesse dell'ente.

Qualora il contribuente sia un soggetto di diritto metaindividuale, inoltre, il vantaggio derivante dalla commissione del reato tributario sarà lucrato dall'ente, in quanto il contribuente è il soggetto destinato ad arricchirsi per effetto del risparmio di spesa conseguente all'evasione dell'imposta o alla sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte; parimenti sussisterà il vantaggio dell'ente nella commissione del delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti qualora sia stato lo stesso a percepire il prezzo del reato commesso.

Anche il criterio ascrittivo del "vantaggio" di cui all'art. 5 del d. lgs. n. 231 del 2001 è, dunque, pienamente compatibile con la commissione dei delitti tributari.

Quanto al criterio ascrittivo "soggettivo", il legislatore non ha precisato i tratti che devono connotare il modello organizzativo idoneo a scongiurare l'insorgenza della responsabilità da reato dell'ente per delitti tributari, ma, nel disciplinare l'adempimento collaborativo, ha già delineato i profili di un'efficace *corporate tax governance*¹³ nel «sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno» previsto dall'art. 4 del d.lgs. 128 del 2015.

Il modello cautelare idoneo, infatti, come si desume dal contenuto precettivo dell'art. 30 del d. lgs. n. 81 del 2008, che è l'unica disposizione legislativa che individua specificamente il contenuto prescrittivo del modello organizzativo, è quello forgiato dalle migliori conoscenze, consolidate e condivise nel momento storico in cui è commesso l'illecito, in ordine ai metodi di minimizzazione del rischio tipico.

Vi può essere, pertanto, un lineare inserimento delle procedure di rilevazione, misurazione, gestione, e controllo del rischio fiscale previste dall'art. 4 del d.lgs. 128 del 2015 nei modelli organizzativi e gestionali, anche se l'esonero dalla responsabilità da

¹³ P.IELO, *Responsabilità degli enti e reati tributari*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2020, 1, p. 13 ss.; G.L. GATTA, [I profili di responsabilità penale nell'esercizio della Corporate Tax Governance](#), in *Dir. pen. cont.*, 4 giugno 2018, p. 3 ss.

reato dell'ente richiede una più ampia ed articolata attività di prevenzione del rischio-reato e la previsione e l'efficace attuazione dell'organismo di vigilanza e del *whistleblowing*.

Il rispetto delle misure e delle cautele organizzative previste dall'art. 4 del d.lgs. 128 del 2015 è, pertanto, certamente funzionale all'effettiva adozione di un adeguato modello organizzativo, e potrà essere adeguatamente valorizzata in sede di sindacato giudiziale sul modello organizzativo per i delitti tributari¹⁴, ma non esaurisce le condizioni perché il *compliance program* sia idoneo ed efficacemente attuato ai sensi degli artt. 6 e 7 d.lgs. n. 231 del 2001.

3. Se l'inserzione dei reati tributari nella trama sistematica del d. lgs. n. 231 del 2001 pare sintonica con la fattispecie ascrittiva della responsabilità da reato dell'ente, ha, invece, suscitato perplessità¹⁵ il mancato coordinamento di tale disciplina con i lineamenti di fondo del diritto penale tributario, come riformato dal d.lgs. n. 158 del 2015 e dalla legge n. 157 del 2019.

In particolare, profondi dubbi di razionalità del sistema normativo sono stati sollevati in relazione alla mancata estensione, anche nei confronti dell'ente, della peculiare causa di non punibilità prevista per effetto dell'estinzione del debito tributario mediante l'integrale adempimento dello stesso¹⁶.

Il d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, infatti, al fine di favorire il recupero dell'imposta evasa, ha modificato il primo comma dell'art. 13 d. lgs. n. 74 del 2000, facendo assurgere l'estinzione del debito tributario, intervenuta prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, a causa di non punibilità per i delitti di omesso versamento di ritenute dovute o certificate, di omesso versamento di Iva e di indebita compensazione mediante utilizzo di crediti non spettanti.

Analogamente l'art. 11 del d. lgs. n. 158 del 2015, modificando il secondo comma dell'art. 13 del d. lgs. n. 74 del 2000, ha sancito la non punibilità degli autori dei delitti di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione per effetto dell'estinzione dei debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione sia intervenuto prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

Questa tendenza normativa è stata ulteriormente ampliata proprio dall'art. 39 del decreto legge 19 dicembre 2019, n. 124, convertito con modificazioni dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157, che, interpolando nuovamente l'art. 13, secondo comma, del d.

¹⁴ P. IELO, *Responsabilità degli enti*, cit., p. 17.

¹⁵ G. VARRASO, *Autonomia del sistema sanzionatorio a carico dell'ente nel d. lgs. 231/01 e non punibilità dell'imputato del reato presupposto*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2020, 1, p. 26 ss.; R. BARTOLI, [Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza](#), in questa Rivista, 19 marzo 2020.

¹⁶ R. BARTOLI, *Responsabilità degli enti e reati tributari*, cit.

lgs. n. 74 del 2000, ha esteso l'ambito applicativo della peculiare causa di non punibilità prevista da tale disposizione anche ai delitti di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici.

Tali previsioni di carattere premiale operano, tuttavia, solo in ambito penale e non sono estensibili all'ente, in quanto la disciplina sostanziale dell'illecito dipendente da reato ai sensi del d.lgs. n. 231 del 2001 è un «un sottosistema autonomo»¹⁷, che non ammette integrazioni dal diritto penale, anche se in favore dell'ente»¹⁸.

Parimenti, il legislatore della riforma, nell'introdurre la responsabilità da reato dell'ente per i delitti tributari, non ha introdotto nel d. lgs. n. 231 del 2001 cause di non punibilità per l'ente esemplate sulle omologhe figure previste in ambito penale tributario.

In tali casi, pertanto, l'ente, ove ne ricorrano i presupposti, sarà chiamato a rispondere ai sensi del d. lgs. n. 231 del 2001 dell'illecito amministrativo dipendente da reato tributario, anche in caso di estinzione dello stesso ai sensi dell'art. 13 del d. lgs. n. 74 del 2000.

Si è rilevato¹⁹ che l'art. 8 del d. lgs. n. 231 del 2011 sarebbe, dunque, incostituzionale nella parte in cui prevede l'assoggettamento a sanzione dell'ente, pur a fronte della non punibilità dell'autore del reato presupposto per effetto dell'estinzione integrale del debito tributario, e, dunque, crea una irragionevole disparità di trattamento tra tali soggetti.

La scelta del legislatore non pare, tuttavia, manifestamente irragionevole, in quanto nel sistema delineato dal d. lgs. n. 231 del 2001 la premialità nei confronti dell'ente per le condotte adottate *post delictum* non consegue esclusivamente alla monetarizzazione dell'offesa e, in particolare, al risarcimento integrale del danno o all'eliminazione delle conseguenze, dannose o pericolose, del reato.

Gli artt. 12 e 17 del decreto legislativo evidenziano, infatti, come il risarcimento del danno e la riparazione delle conseguenze dannose o pericolose, pur producendo effetti premiali sul trattamento sanzionatorio, non escludono la responsabilità da reato dell'ente.

¹⁷ Così D. PULITANÒ, *Responsabilità amministrativa*, in *Enc. dir.*, Agg. VI, Milano, 2002, p. 954. Sul punto si veda anche: G. VARRASO, *Il procedimento per gli illeciti amministrativi dipendenti da reato*, in UBERTIS G., VOENA G.P. (diretto da), *Trattato di procedura penale*, Milano, 2012, p. 77.

¹⁸ Cass., Sez. 2, n. 35337 de 13/06/2007, P.M. in proc. Cluster S.a.s., Rv. 239857, facendo applicazione di tali principi, ha escluso l'estensione analogica nei confronti dell'ente della disciplina dell'indulto. Cass., Sez. 3, n. 1420 del 10/07/2019, Pg. c. Autotrasporti Bened, Rv. 277722 – 01, per ragioni analoghe, ha ritenuto non operante nei confronti dell'ente l'esclusione della punibilità per la particolare tenuità del fatto. In senso analogo si è espressa anche Cass., Sez. 3, n. 1420 del 15/1/2020, in questa *Rivista*, 19 febbraio 2020, con nota di F. FURIA, [La Cassazione ribadisce che l'art. 131-bis c.p. non esclude la responsabilità da reato degli enti](#).

¹⁹ R. BARTOLI, *Responsabilità degli enti e reati tributari*, cit., p. 226.

La strategia premiale delineata dal legislatore nei confronti dell'ente, inoltre, non si limita al solo piano della riparazione pecuniaria *post delictum*, ma coinvolge l'assetto organizzativo dell'ente²⁰.

La diversità di trattamento tra ente e persona fisica non sembra, dunque, *ex se* irragionevole. L'ente, infatti, non essendo autore del reato o concorrente nello stesso, non risponde della commissione del reato, ma per un titolo di responsabilità diverso e, segnatamente, per la commissione dell'illecito amministrativo dipendente da reato²¹.

L'ente risponde, dunque, per un fatto proprio e, segnatamente, per non aver adottato ed efficacemente attuato un sistema di misure cautelari, *sub specie* di modelli di organizzazione, atte a minimizzare il rischio della commissione del reato presupposto.

Se, dunque, nella sintassi del d. lgs. n. 231 del 2001 l'ente risponde per un deficit di organizzazione che viene accertato solo in conseguenza della commissione del reato presupposto, l'estinzione di tale reato, sia pure mediante la riparazione dell'offesa mediante l'estinzione integrale del debito tributario, nulla ancora dice sull'adeguatezza e sull'effettività della *compliance* dell'ente.

L'eventuale omologazione tra la disciplina sanzionatoria dell'ente a quella dell'autore del reato con riferimento al caso dell'adempimento del debito tributario pare, dunque, debba essere perseguita più a livello legislativo che mediante un giudizio incidentale di costituzionalità.

4. La cornice sanzionatoria delineata dall'art. 25 *quiquiesdecies* del d.lgs. n. 231 del 2001 si connota per il ricorso all'intero arsenale sanzionatorio previsto nei confronti degli enti, proprio al fine di evidenziare, nella valutazione del legislatore della riforma, la gravità di tali illeciti.

Il legislatore ha, infatti, previsto, unitamente alla sanzione pecuniaria, anche le sanzioni interdittive del divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio, l'esclusione da agevolazioni,

²⁰ M.DONINI, *Compliance, negozialità e riparazione dell'offesa nei reati economici. Il delitto riparato oltre la restorative justice*, in PALIERO C.E., VIGANÒ F., BASILE F., GATTA G.L. (a cura di), *La pena, ancora: fra attualità e tradizione. Studi in onore di Emilio Dolcini*, II, Milano, 2018, pp. 590 e ss.; P. SEVERINO, *La responsabilità dell'ente ex d.lgs. n. 231 del 2001: profili sanzionatori e logiche premiali*, in PALIERO C.E., VIGANÒ F., BASILE F., GATTA G.L. (a cura di), *La pena, ancora: fra attualità e tradizione. Studi in onore di Emilio Dolcini*, II, Milano, 2018, p. 1100 e ss.; G. FIDELBO, R.A. RUGGIERO, *Procedimento a carico degli enti e messa alla prova: un possibile itinerario*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 4, 2016, 3 ss.; C. PIERGALLINI, *Premialità e non punibilità nel sistema della responsabilità degli enti*, in *Dir. pen. proc.*, 2019, p. 536 e ss.

²¹ Cass., Sez. VI, 5 ottobre 2010, n. 2251, *Fenu ed altri*, Rv. 248791, in *Dir. pen. proc.*, 2011, 431, con nota adesiva di F. MUCCIARELLI, *Il fatto illecito dell'ente e la costituzione di parte civile nel processo ex d.lgs. n. 231/2001*. La giurisprudenza di legittimità ha significativamente rilevato come l'illecito amministrativo ascrivibile all'ente non coincida con il reato, ma costituisce «qualcosa di diverso, che addirittura lo ricomprende». In tale prospettiva interpretativa accolta anche dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 218 del 2014, il reato che viene realizzato dai vertici dell'ente, ovvero dai suoi dipendenti, è solo uno degli elementi che formano l'illecito da cui deriva la responsabilità dell'ente, che costituisce una fattispecie complessa, in cui il reato rappresenta il presupposto fondamentale, accanto alla qualifica soggettiva della persona fisica e alla sussistenza dell'interesse o del vantaggio che l'ente deve aver conseguito dalla condotta delittuosa posta in essere dal soggetto apicale o subordinato.

finanziamenti, contributi o sussidi, l'eventuale revoca di quelli già concessi e il divieto di pubblicare beni o servizi e, di conseguenza, secondo quanto previsto dall'art. 18 del d. lgs. n. 231 del 2001, anche della pubblicazione della sentenza di condanna.

A queste sanzioni si aggiunge, per effetto della previsione generale dell'art. 19 del decreto legislativo, la confisca, diretta e per equivalente²², del prezzo o del profitto del reato.

Permane, invece, non applicabile nei confronti dell'ente la confisca c.d. allargata, attualmente prevista dall'art. 240 *bis* c.p., in quanto modellata dal legislatore sul presupposto della sua applicabilità solo alla persona fisica (anche qualora si avvalga dell'interposizione fittizia di società, ma non a queste come tali)²³ ed estranea al sistema sanzionatorio del d. lgs. n. 231 del 2001.

Per effetto dell'introduzione dell'art. 25 *quinqüesdecies* del d.lgs. n. 231 del 2001, nei confronti dell'ente, si viene, dunque, a creare un singolare concorso della confisca nei confronti dell'autore del reato, prevista dall'art. 12 *bis* del d. lgs. n. 74 del 2000, con la confisca, diretta e per equivalente, propria della responsabilità da reato degli enti.

La confisca prevista dall'art. 12 *bis* d. lgs. n. 74 del 2000 nei confronti dell'autore del delitto tributario, peraltro, già consente di attingere il prezzo o il profitto del reato tributario presso l'ente.

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione²⁴ hanno, infatti, sancito che, in tema di reati tributari commessi dal legale rappresentante di una persona giuridica, non è ammessa la confisca per equivalente sui beni dell'ente, in quanto tale forma di ablazione, in ragione della sua natura «eminentemente sanzionatoria», non è applicabile in assenza di espressa previsione nei confronti dell'ente, ad eccezione del caso in cui questo sia privo di autonomia e rappresenti solo uno schermo attraverso il quale il reo agisca come effettivo titolare dei beni²⁵.

In tal caso, infatti, la trasmigrazione del profitto del reato in capo all'ente non si attegga alla stregua di trasferimento effettivo di valori, ma quale espediente fraudolento non dissimile dalla figura della interposizione fittizia; con la conseguenza che il denaro o il valore trasferito devono ritenersi ancora pertinenti, sul piano sostanziale, alla disponibilità del soggetto che ha commesso il reato, in "apparente" vantaggio dell'ente ma, nella sostanza, a favore proprio.

È, invece, possibile ricorrere alla confisca diretta anche nei confronti della persona giuridica, quando il profitto del reato tributario commesso dal suo legale rappresentante sia rimasto nella disponibilità della stessa, non potendo considerarsi l'ente una persona estranea a tale reato.

²² Cass., Sez. Un., n. 10561 del 30/01/2014, Gubert, Rv. 258647 aveva auspicato l'estensione della confisca per equivalente del profitto dei reati tributari nei confronti dell'ente.

²³ Cass., Sez. 1, n. 1116 del 5/11/2009, Zanè, Rv. 245946 – 01.

²⁴ Cass., Sez. Un., n. 10561 del 30/01/2014, Gubert, Rv. 258647.

²⁵ Sull'ammissibilità della confisca per equivalente nei confronti delle società schermo si veda anche Cass., Sez. 3, n. 10098 del 27/11/2019, Pavesi, Rv. 278536 – 02; Cass., Sez. 3, n. 18311 del 06/03/2014, Cialini, in motivazione.

Tale forma di confisca potrà avere ad oggetto denaro o altri beni fungibili o beni direttamente riconducibili al profitto di reato tributario compiuto dagli organi della persona giuridica stessa in capo a costoro o alla persona (compresa quella giuridica) non estranea al reato.

La confisca per equivalente prevista dall'art. 19 del d. lgs. n. 231 del 2001 nei confronti dell'ente potrà, dunque, essere disposta sui beni infungibili, sui beni non direttamente riconducibili al profitto del reato commesso e sui beni sopravvenuti o acquistati in epoca successiva alla commissione del reato.

Il ricorso alle forme "sussidiarie" di confisca potrà, tuttavia, essere ammesso solo se ed in quanto permanga l'indebito arricchimento derivante dall'azione illecita, che cessa con l'adempimento dell'obbligazione tributaria o con l'integrale restituzione del prezzo o del profitto lucrato all'amministrazione finanziaria; il concorso tra le varie forme di confisca non potrà mai determinare un'ablazione che ecceda il valore stesso del profitto, ingenerando ingiustificate duplicazioni.

5. Un problema di indubbia complessità è, da ultimo, costituito dalla compatibilità dell'estensione della responsabilità da reato dell'ente ai reati tributari con il *ne bis in idem* di derivazione europea.

Come è noto, questo tema, per l'ordinamento italiano, ha tratto storicamente origine dalla sentenza della Corte Edu del 4 marzo 2014 che ha ritenuto non conforme all'art. 4 Prot. n. 7 della Convenzione Europea per i diritti dell'Uomo l'irrogazione per lo stesso fatto di sanzioni penali e amministrative, qualora siano solo formalmente diverse e rivestano la medesima natura "penale" in ragione della loro concreta afflittività.

L'applicazione del principio del *ne bis in idem* da parte della Corte Edu è subordinata alla sussistenza di quattro condizioni: 1) l'identità della persona imputata o sanzionata, 2) l'identità dei fatti sui quali vertono i procedimenti (*idem*), 3) la duplicità di procedimenti sanzionatori (*bis*) e 4) il carattere definitivo di una delle due decisioni.

Un problema di *ne bis in idem* non potrà, dunque, porsi con riferimento al nesso tra responsabilità penale dell'autore del reato tributario e responsabilità da reato dell'ente per la commissione dei delitti presupposto contemplati dall'art. 25 *quinqüesdecies* del d. lgs. n. 231 del 2001, in quanto difetta l'identità della persona imputata o sanzionata.

È, infatti, estranea all'ambito applicativo dell'art. 4 del Protocollo n. 7 l'ipotesi dell'applicazione di sanzioni penali ed amministrative per il medesimo fatto, ma nei confronti di soggetti diversi²⁶.

Secondo la giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo, il fatto di infliggere sia sanzioni tributarie che sanzioni penali non costituisce una violazione dell'articolo 4 del protocollo n. 7 alla CEDU, qualora le sanzioni di cui trattasi riguardino persone, fisiche o giuridiche, giuridicamente distinte²⁷.

²⁶ Corte Edu, 2.10.2003, Isaksen contro Norvegia.

²⁷ Corte EDU, 20 maggio 2014, Pirttimäki c. Finlandia.

Ancorché vi sia, infatti, uno stretto legame tra la società ed il suo rappresentante, la sanzione in tal caso attinge due soggetti giuridici distinti («*the sanctions concerned two distinct legal entities*»).

La Corte di Giustizia dell'Unione Europea, nella sentenza del 10 aprile 2017²⁸, ha espresso analoghi principi con riferimento alle disposizioni del diritto italiano diritto che disciplinano procedimenti penali ed illeciti amministrativi in materia di omesso versamento di IVA.

Secondo questa pronuncia, infatti, l'applicazione del principio del *ne bis in idem* sancito dall'articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea «non osta ad una normativa nazionale... che consente di avviare procedimenti penali per omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto dopo l'irrogazione di una sanzione tributaria definitiva per i medesimi fatti, qualora tale sanzione sia stata inflitta ad una società dotata di personalità giuridica, mentre detti procedimenti penali sono stati avviati nei confronti di una persona fisica».

L'alterità tra persona fisica e persona giuridica viene meno, invece, e, dunque, un problema di *ne bis in idem* potrebbe porsi, nelle ipotesi cui la persona giuridica stessa sia in concreto priva di autonomia e rappresenti solo uno schermo attraverso cui l'amministratore agisca come effettivo titolare.

Maggiori complessità pone, invece, il tema della configurabilità della violazione del divieto di *ne bis in idem* per effetto dell'applicazione della sanzione amministrativa tributaria e della sanzione per l'illecito amministrativo dipendente da reato nei confronti dell'ente.

Si è, infatti, in presenza del concorso di due sanzioni amministrative afflittive, ascrivibili, secondo gli *Engel criteria*, alla «*matière pénale*».

Per verificare se si sia in presenza del *ne bis in idem* convenzionale o eurounitario, occorre, tuttavia, verificare se ricorra o meno l'identità dei fatti contestati nei due distinti procedimenti.

Il consolidato orientamento della giurisprudenza della Corte Edu rileva che l'articolo 4 del protocollo n. 7 vieta di punire una seconda violazione sulla base di fatti identici, o sostanzialmente uguali, a quelli sui quali è stata basata la prima, a prescindere dalla loro qualificazione giuridica²⁹, optando chiaramente per il criterio dell'*idem factum* in luogo di quello dell'*idem crimen*.

La Corte Edu, in particolare, descrive l'identità dei fatti come un insieme di circostanze concrete che riguardano il medesimo autore, inscindibilmente collegate tra loro nel tempo e nello spazio, e la Gran Camera ha confermato tale criterio proprio con riferimento al *ne bis in idem* in ambito sanzionatorio tributario³⁰.

²⁸ Corte di Giustizia UE nelle cause Orsi e Baldetti; Corte di Giustizia UE, IV Sez., sent. 5 aprile 2017, Orsi (C-217/15) e Baldetti (C-350/15), in *Dir. pen. cont.*, 10 aprile 2017, con commento di M. SCOLETTA, [Ne bis in idem e doppio binario in materia tributaria: legittimo sanzionare la società e punire il rappresentante legale per lo stesso fatto](#), in *Dir. pen. cont.*, 10 aprile 2017.

²⁹ Corte eur. Dir. uomo, Grande Camera, 10 febbraio 2009, *Sergey Zolotukhin v. Russia*.

³⁰ Corte eur. Dir. uomo, Grande Camera, 15.11.2016, *A e B c. Norvegia*.

Analogo criterio è stato adottato dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 200 del 2016³¹, che, in tema di *ne bis in idem*, ha precisato che non bisogna avere riguardo alla identità del fatto giuridico ma all'identità del fatto storico, inteso come «dimensione squisitamente naturalistica e materiale della fattispecie concreta», da determinarsi con riguardo al contesto spazio-temporale di riferimento e considerare la qualificazione giuridica datane dall'ordinamento.

Negli illeciti tributari e nella responsabilità da reato non vengono certamente in rilievo violazioni identiche, in quanto l'illecito amministrativo dipendente da reato sanziona il difetto di organizzazione dell'ente verificato in occasione della commissione di un reato e non già di per sé la violazione della disciplina tributaria.

Muovendo dal substrato fattuale che connota entrambi gli illeciti e dal rilievo che l'illecito amministrativo dipendente da reato, pur non identificandosi con il reato, si perfeziona nel luogo e nel momento in cui lo stesso è commesso, si potrebbe pur sempre ravvisare la ricorrenza dell'estremo dell'*idem factum* (inteso come «*identical facts or facts which are substantially the same*»).

Acclarata la sussistenza anche di questo presupposto, si renderebbe, dunque, necessario stabilire se la “ripetizione” dei procedimenti sanzionatori nei confronti dell'ente integri o meno una violazione del *ne bis in idem* di derivazione eurounitaria.

La Corte Costituzionale, con riferimento al rapporto tra illecito amministrativo punitivo e illecito penale in ambito tributario, richiamandosi alla giurisprudenza della Corte Edu³² e della Corte di Giustizia dell'Unione Europea³³, nella sentenza n. 222 del 2019³⁴ ha affermato che non sussiste violazione del *ne bis in idem* laddove «le due sanzioni perseguano scopi diversi e complementari, connessi ad aspetti diversi della medesima condotta; quando la duplicazione dei procedimenti sia prevedibile per l'interessato; quando esista una coordinazione, specie sul piano probatorio, tra i due procedimenti; e quando il risultato sanzionatorio complessivo, risultante dal cumulo della sanzione amministrativa e della pena, non risulti eccessivamente afflittivo per l'interessato, in rapporto alla gravità dell'illecito».

La Corte Costituzionale, dunque, dialogando con le Corti europee, come già nella sentenza n. 43 del 2018, ha escluso la violazione del *ne bis in idem* convenzionale quando sussista tra il procedimento penale e l'irrogazione della sanzione amministrativa una «connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta».

Il procedimento di accertamento dell'illecito amministrativo dipendente da reato non pare, tuttavia, evidenziare quelle strette connessioni, procedurali e sostanziali, che hanno sino ad ora indotto la Corte Costituzionale ad escludere la violazione *ne bis in idem* nei rapporti tra illecito tributario e reato fiscale contestato nei confronti della persona fisica.

³¹ Corte cost., 21 luglio 2016, n. 200.

³² Corte eur. Dir. uomo, Grande Camera, 15.11.2016, *A e B c. Norvegia*.

³³ Corte di giustizia dell'Unione Europea, con sentenza del 20 marzo 2018, in causa C-524/15, *Menci*

³⁴ Corte cost., 24 ottobre 2019, n. 222.

Come rilevato in dottrina³⁵, le tensioni sul piano costituzionale derivanti dall'introduzione della responsabilità da reato dell'ente per i delitti tributari potrebbero essere superate ove il legislatore introducesse in tale ambito una previsione analoga a quella enunciata dall'art. 187-*terdecies* del d. lgs. n. 58 del 1998.

Tale disposizione, infatti, «quando per lo stesso fatto è stata applicata, a carico del reo, dell'autore della violazione o dell'ente una sanzione amministrativa pecuniaria ai sensi dell'articolo 187-*septies* ovvero una sanzione penale o una sanzione amministrativa dipendente da reato», consente all'autorità giudiziaria o alla Consob di tener conto, al momento dell'irrogazione delle sanzioni di propria competenza, delle «misure punitive già irrogate».

Ad onta dell'apparente settorialità della disciplina del mercato finanziario, l'art. 187-*terdecies* del d. lgs. n. 58 del 1998 assurge, infatti, a punto di emersione, a livello ordinamentale, di un principio mitigatore, che, in caso di successivo concorso di sanzioni amministrative punitive, consente di ridurre a proporzionalità le sanzioni adottate nei confronti dell'ente e, dunque, pare idoneo a scongiurare la violazione del divieto del *ne bis in idem* di derivazione eurounitaria.

³⁵ R. BARTOLI, *Responsabilità degli enti e reati tributari*, cit., p. 226; P. IELO, *Responsabilità degli enti*, cit., p. 20.