

## La nuova direttiva PIF. Riflessioni in tema di responsabilità da reato degli enti giuridici, gruppi societari e reati tributari.

di *Federico C. La Vattiata*

**Sommario:** 1. Introduzione. – 2. L’iter di approvazione della Direttiva PIF. – 3. I profili rilevanti della Direttiva. – 4. Il campo di applicazione della Direttiva. – 5. Gli obblighi per i legislatori nazionali in materia di responsabilità da reato degli enti giuridici. – 6. La *vexata quaestio* dell’applicabilità del D.Lgs. n. 231/2001 al fenomeno dei gruppi di società. – 7. La responsabilità da reato degli enti giuridici e i reati tributari. – 8. Conclusioni.

### 1. Introduzione.

La recente approvazione (5 luglio 2017) della Direttiva 2017/1371/UE, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell’Unione mediante il diritto penale (c.d. Direttiva PIF), ha alimentato il dibattito in ordine ad una questione particolarmente controversa, e cioè se la disciplina di cui al D. Lgs. n. 231/2001, in materia di responsabilità da reato degli enti giuridici, sia o meno applicabile ai casi di commissione di reati tributari.

Indubbiamente, la realizzazione di condotte corrispondenti a fattispecie penal-tributarie, lesive degli interessi finanziari dell’Unione, desta particolare preoccupazione ove riconducibile non già all’opera di singole persone fisiche (ancorché in concorso tra loro), bensì ad organizzazioni complesse, in quanto espressione di una vera e propria *politica d’impresa*.

Negli anni, l’integrazione europea ha comportato uno sviluppo notevole per i cittadini degli Stati membri, anzitutto nel settore della tutela dei diritti e delle libertà fondamentali, finendo così per generare uno *spazio di libertà, sicurezza e giustizia unitario*<sup>1</sup>. Tuttavia, la garanzia di tali libertà ha dato luogo a un fenomeno di *sovranazionalizzazione* delle condotte criminose. Tra i settori del diritto penale che si connotano per tale elemento vi è certamente quello dei c.d. *white-collar crimes*, i quali assumono particolare rilievo con riferimento agli obblighi di penalizzazione introdotti dalla Direttiva PIF.

Il legislatore europeo ha opportunamente avvertito l’esigenza di intervenire (v. artt. 6 e 9) in tema di responsabilità degli enti, in quanto «nella misura in cui gli interessi finanziari dell’Unione possono essere lesi o minacciati dalla condotta imputabile a

---

<sup>1</sup> In ordine alla emersione di «quello che a buon diritto può essere considerato il “*diritto penale dell’Unione Europea*”» (p. 6), v. G. GRASSO, R. SICURELLA (a cura di), *Lezioni di diritto penale europeo*, Giuffrè, Milano, 2007.

persone giuridiche, queste dovrebbero essere responsabili dei reati commessi in loro nome»<sup>2</sup>.

Peraltro, la commissione di condotte illecite in materia di criminalità economica a vario titolo imputabili agli enti giuridici si presenta con un notevole grado di disvalore ove l'ente ritenuto responsabile non agisca isolatamente, ma si inserisca in un più ampio contesto intersoggettivo. Il riferimento è al fenomeno dei gruppi di società (nonché, per certi aspetti, alle situazioni di temporanea relazione tra società<sup>3</sup>: le associazioni temporanee d'impresa o *joint ventures*, le società consortili, le c.d. società veicolo; etc.).

In ragione di tali considerazioni, il presente lavoro sarà caratterizzato da un duplice – ancorché interconnesso, alla luce delle osservazioni appena effettuate – oggetto d'indagine, riguardando il tema dell'applicabilità del D. Lgs. n. 231/2001, per un verso, al fenomeno dei gruppi societari e, per altro, ai casi di commissione di reati tributari.

## 2. L'iter di approvazione della Direttiva PIF.

Durante i lavori preparatori della Direttiva PIF è emersa una questione fortemente controversa, quella cioè riguardante la sua base giuridica. Tra le norme dei Trattati che presidiano l'integrità del bilancio dell'UE vengono in rilievo, da un lato, l'art. 325 TFUE (se non, forse, l'art. 86, che, secondo un orientamento<sup>4</sup>, avrebbe addirittura legittimato l'emanazione di un regolamento recante norme incriminatrici<sup>5</sup>) e, dall'altro, l'art. 83.2 TFUE.

La proposta originaria della Commissione<sup>6</sup> sosteneva la prima alternativa. Essa avrebbe impedito l'*opt-out* di alcuni Stati membri nonché precluso alcune procedure di salvaguardia come il c.d. *freno di emergenza* previsto dall'art. 83. La stessa Corte di Giustizia, nella sentenza *Taricco I*, si era schierata per questa soluzione, potendo così motivare in ordine alla doverosità della disapplicazione di una disciplina nazionale in materia di prescrizione dei reati, ove in contrasto con la protezione degli

<sup>2</sup> V. *Considerando n. 14* Direttiva PIF.

<sup>3</sup> Si tratta di fenomeni, funzionali rispetto al perseguimento di un interesse comune a più imprese, che, pur non assumendo la fisionomia del gruppo in senso proprio, «possono giungere in sede interpretativa ad una sostanziale equiparazione [a quest'ultimo] in punto di disciplina» (F. ASSUMMA, *La responsabilità amministrativa delle società e degli enti nei gruppi di impresa: problemi e prospettive*, in *Resp. Amm. Soc. Enti*, p. 14, 3, 2011).

<sup>4</sup> H. SATZGER, *International and European Criminal Law*, Hart Publishing, Oxford, 2012, p. 74 s.

<sup>5</sup> Ma, come rilevato da G. GRASSO (*Il Trattato di Lisbona e le nuove competenze penali dell'Unione Europea*, in *Studi in onore di Mario Romano*, p. 2347 s. – Napoli 2011), è opportuno escludere una piena competenza dell'Unione in materia penale, mancando un'esplicita attribuzione in tal senso. Una lacuna, questa, che, secondo R. SICURELLA (*Il diritto applicabile dalla Procura europea: diritto penale sovranazionale o diritto nazionale 'armonizzato'? Le questioni in gioco*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 17.12.2013), «l'ampia e significativa formula dell'art. 325 TFUE non potrebbe comunque 'compensare', risultando pertanto legittimo il ricorso allo strumento regolamentare esclusivamente allorquando l'atto non contenga misure di natura penale».

<sup>6</sup> COM (2012) 363 fin.

interessi finanziari dell'Unione<sup>7</sup>. Medesima posizione ha assunto l'Avvocato generale Bot con riguardo al rinvio pregiudiziale effettuato della Corte costituzionale italiana, in ragione delle difficoltà di applicazione della sentenza in commento incontrate sia dalla Corte di Cassazione sia dalla Corte d'appello di Milano<sup>8</sup>. In realtà, detto rinvio pregiudiziale si riferiva a questioni diverse da quella riguardante la base giuridica di una competenza penale dell'UE in tema di protezione dei suoi interessi finanziari. Si trattava invece: del paventato contrasto tra i principi statuiti nella sentenza *Taricco I* e il principio di legalità dei reati e delle pene nell'interpretazione accolta dall'ordinamento italiano; della discrezionalità di uno Stato membro in ordine alla possibilità di far rispettare, ex art. 53 Carta di Nizza, il proprio livello di tutela dei diritti fondamentali, ove superiore rispetto a quello garantito a livello sovranazionale; della portata dell'art. 4.2 TUE, posto a salvaguardia dell'identità costituzionale di ciascuno Stato membro. Vista l'alterità di tale *petitum* rispetto all'oggetto di questo scritto, qui non rilevano le soluzioni suggerite dall'Avvocato generale alla Corte con riferimento a ciascuna questione pregiudiziale. Rileva, invece, il fatto che le sue conclusioni non revocano mai in dubbio l'individuazione dell'art. 325 TFUE quale fondamento giuridico della tutela penale in esame<sup>9</sup>. Secondo Nicoletta Parisi, le motivazioni di un simile atteggiamento andrebbero ricercate nella volontà «di non prendere posizione contro la giurisprudenza *Taricco*, lasciando mani libere alla Corte nel caso in cui venisse proposto [...] un ricorso di legittimità a fini di far valere la pretesa errata base giuridica della Direttiva PIF»<sup>10</sup>.

Tuttavia, infine, è stato preferito l'art. 83.2 TFUE, che conferisce al Parlamento europeo e al Consiglio la competenza ad adottare «norme minime relative alla definizione dei reati e delle sanzioni [...] tramite direttive» laddove «il ravvicinamento delle disposizioni legislative e regolamentari degli Stati membri in materia penale si rivela indispensabile per garantire l'attuazione efficace di una politica dell'Unione in un settore che è stato oggetto di misure di armonizzazione».

### 3. I profili rilevanti della Direttiva.

L'individuazione dell'art. 83.2 TFUE quale base giuridica ha indubbiamente avuto degli effetti sotto il profilo contenutistico della Direttiva in parola. Si tratta di una norma che, rispetto alle alternative inizialmente prospettate, consente un ravvicinamento delle legislazioni penali nazionali meno forte.

Va d'altra parte segnalata l'attenzione del legislatore europeo per la tutela dei diritti fondamentali. A questo riguardo rileva il *Considerando n. 28*, il quale elenca una serie di garanzie sancite dalla Carta di Nizza, nonché il *Considerando n. 21*, che

---

<sup>7</sup> CGUE (GS), 8.9.2015, *Taricco*, causa C-105/14, pt. 58.

<sup>8</sup> Corte Cost. ord. n. 24/2017.

<sup>9</sup> Conclusioni del 18.7.2017, *M.A.S.-M.B.*, causa C-42/17, pt. 19, 83, 94 e 188.

<sup>10</sup> N. PARISI, *Chiari e scuri nella direttiva relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione*, in *Giurisprudenza Penale Web*, 2017, 8, p. 6 s.

specificamente consacra il principio del *ne bis in idem* con riguardo alle ipotesi di reato transfrontaliero <sup>11</sup>.

Ciò detto, occorre ora analizzare gli elementi qualificanti della Direttiva.

La tutela degli interessi finanziari dell'UE «riguarda non solo la gestione degli stanziamenti di bilancio, ma si estende a qualsiasi misura che incida o che minacci di incidere negativamente sul suo patrimonio e su quello degli Stati membri, nella misura in cui è di interesse per le politiche dell'Unione» <sup>12</sup>.

Ai fini della Direttiva, per *interessi finanziari dell'Unione* si intendono ex art. 2.1 a) «tutte le entrate, le spese e i beni che sono coperti o acquisiti oppure dovuti in virtù: i) del bilancio dell'Unione; ii) dei bilanci di istituzioni, organi e organismi dell'Unione istituiti in virtù dei trattati o dei bilanci da questi direttamente o indirettamente gestiti e controllati». Si tratta di una nozione – sostanzialmente omnicomprensiva <sup>13</sup> – per la prima volta esplicitamente sancita (sia i Trattati sia la Convenzione PIF sono silenti sul punto).

È interessante rilevare altresì l'amplessima nozione di *persona giuridica* ex art. 2.1 b), essendo essa «qualsiasi entità che abbia personalità giuridica in forza del diritto applicabile, ad eccezione degli Stati o di altri organismi pubblici nell'esercizio dei pubblici poteri e delle organizzazioni internazionali pubbliche».

Va infine segnalata la clausola di limitazione della portata della Direttiva contenuta nel successivo § 2 del medesimo articolo. Viene invero statuito che la disciplina da essa sancita si applichi esclusivamente con riguardo ai «casi di reati gravi contro il sistema comune dell'IVA», come tali intendendo quelli caratterizzati, per un verso, dalla natura transfrontaliera delle condotte illecite e, per altro, da una capacità lesiva quantitativamente individuata nel «danno complessivo pari ad almeno 10 000 000 EUR».

#### 4. Il campo di applicazione della Direttiva.

La nozione di frode è contenuta nel disposto dell'art. 3, che individua quattro «(sotto) ipotesi» <sup>14</sup> in ragione della pertinenza alle *spese* [le uscite non relative agli appalti *ex*

<sup>11</sup> E. BASILE, *Brevi note sulla nuova direttiva PIF*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, fasc. 12/2017, p. 66.

<sup>12</sup> *Considerando n. 1*.

<sup>13</sup> L'inclusione dell'IVA nel campo di applicazione della Direttiva è probabilmente da ricondurre alla radicale posizione assunta al riguardo dalla Corte di giustizia nella sentenza *Taricco I*: «poiché le risorse proprie dell'Unione comprendono in particolare [...] le entrate provenienti dall'applicazione di un'aliquota uniforme agli imponibili IVA armonizzati determinati secondo regole dell'Unione, sussiste [...] un nesso diretto tra la riscossione del gettito dell'IVA nell'osservanza del diritto dell'Unione applicabile e la messa a disposizione del bilancio dell'Unione delle corrispondenti risorse IVA, dal momento che qualsiasi lacuna nella riscossione del primo determina potenzialmente una riduzione delle seconde» (CGUE *Taricco I* cit. pt. 58, richiamata da N. PARISI, *ibidem*, p. 7). V. anche A. VENEGONI, *Il difficile cammino della proposta di direttiva per la protezione degli interessi finanziari dell'Unione europea attraverso la legge penale (cd. direttiva PIF): il problema della base legale*, in *Cass. Pen.*, 2015, p. 2442 s.

<sup>14</sup> L'espressione è di E. BASILE, in *Brevi note op. ult. cit.*, p. 67.

§ 2 a), e quelle relative agli appalti *ex* § 2 b)] ovvero alle *entrate* [le risorse diverse da quelle derivanti dalle risorse proprie provenienti dall’IVA *ex* § 2 c), e quelle derivanti dalle risorse proprie provenienti dall’IVA *ex* § 2 d)].

Ma il campo di applicazione *ratione materiae* della Direttiva si estende a condotte non tutte riconducibili al concetto di frode in senso tecnico. In altre parole, il legislatore europeo, considerato l’obiettivo di salvaguardia dello strumento normativo in commento, ha ritenuto opportuno inserire quest’ultimo nel più ampio contesto della tutela del bene rappresentato dalla c.d. *economia lecita*, vagliando attentamente gli effetti che talune condotte possono riverberare, da un lato, sul funzionamento del mercato interno e, dall’altro, sul senso di fiducia nutrito dai cittadini europei nei confronti delle Istituzioni dell’Unione <sup>15</sup>.

La tutela degli interessi finanziari dell’UE, infatti, viene perseguita anche mediante la repressione di altri reati, c.d. *connessi*, individuati dall’art. 4: il riciclaggio di denaro come descritto all’articolo 1 § 3 della Direttiva 2015/849 e riguardante beni provenienti dai reati rientranti nell’ambito di applicazione della Direttiva PIF (§ 1); la corruzione attiva e passiva (§ 2); l’appropriazione indebita (§ 3).

Va però precisato che, con riguardo ad alcuni tra i reati menzionati, la Direttiva fa proprie nozioni non totalmente coincidenti con le corrispondenti *figurae criminis* previste dal nostro ordinamento.

Per *corruzione passiva* si intende «l’azione del funzionario pubblico che, direttamente o tramite un intermediario, solleciti o riceva vantaggi di qualsiasi natura, per sé o per un terzo, o ne accetti la promessa per compiere o per omettere un atto proprio delle sue funzioni o nell’esercizio di queste in un modo che leda o possa ledere gli interessi finanziari dell’Unione».

Per *corruzione attiva* si intende «l’azione di una persona che prometta, offra o procuri a un funzionario pubblico, direttamente o tramite un intermediario, un vantaggio di qualsiasi natura per il funzionario stesso o per un terzo, affinché questi compia o ometta un atto proprio delle sue funzioni o nell’esercizio di queste in un modo che leda o possa ledere gli interessi finanziari dell’Unione».

Per *appropriazione indebita* si intende «l’azione del funzionario pubblico, incaricato direttamente o indirettamente della gestione di fondi o beni, tesa a impegnare o erogare fondi o ad appropriarsi di beni o utilizzarli per uno scopo in ogni modo diverso da quello per essi previsto, che leda gli interessi finanziari dell’Unione».

Con riguardo a queste definizioni, appare evidente la rilevanza assunta dalle qualifiche soggettive. In particolare, a tenore dell’art. 4.4, per *funzionario pubblico* si intende «un funzionario dell’Unione o un funzionario nazionale, compresi i funzionari nazionali di un altro Stato membro e i funzionari nazionali di un paese terzo» [a)] <sup>16</sup>, ovvero «qualunque altra persona a cui siano state assegnate o che eserciti funzioni

<sup>15</sup> N. PARISI, *ibidem*, p. 9.

<sup>16</sup> Può qui solo accennarsi – rinviano alla citata disposizione per un approfondimento sul punto – che sia la definizione di *funzionario dell’Unione* sia quella di *funzionario nazionale* vengono ulteriormente specificate dalla norma in parola.

di pubblico servizio che implicino la gestione degli interessi finanziari dell'Unione, o decisioni che li riguardano, negli Stati Membri o in paesi terzi» [b)].

In ordine al profilo della criminalità organizzata, emerge quel nesso sempre più evidente, a livello sia delle discipline interne, sia della disciplina sovranazionale, tra esse e la criminalità economica.

L'art. 8 prevede infatti un obbligo di adozione delle misure necessarie affinché sia considerata alla stregua di circostanza aggravante la commissione dei reati anzidetti da parte di una *organizzazione criminale*. La presente norma va però letta in combinato disposto con i *Considerando nn. 13 e 19*.

Il primo recita: «Nella pratica, alcuni reati contro gli interessi finanziari dell'Unione sono spesso strettamente correlati ai reati di cui all'articolo 83, paragrafo 1, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE) e agli atti legislativi dell'Unione che sono basati su tale disposizione. Nel formulare la presente Direttiva è pertanto opportuno garantire la coerenza tra tali gli atti legislativi e la presente Direttiva». E tra gli illeciti di cui all'art 83.1 co. 2 TFUE rientrano i reati associativi.

Inoltre, a tenore del secondo, «gli Stati membri dovrebbero assicurare che il fatto che un reato sia commesso nell'ambito di un'organizzazione criminale come definita nella decisione quadro 2008/841/GAI del Consiglio, sia considerato una circostanza aggravante in conformità delle norme applicabili previste dai rispettivi ordinamenti giuridici. Dovrebbero assicurare che i giudici possano prendere in considerazione la circostanza aggravante all'atto di giudicare gli autori di reati, pur non avendo l'obbligo di tenerne conto nella loro pena. Gli Stati membri non hanno l'obbligo di prevedere la circostanza aggravante qualora il diritto nazionale preveda che i reati definiti nella decisione quadro 2008/841/GAI siano puniti come un reato distinto e ciò può comportare livelli sanzionatori più severi».

Sotto il profilo psicologico, infine, il criterio di imputazione va individuato, *ex art. 3.1*, nel dolo intenzionale il quale si configura allorché la realizzazione del fatto illecito integri l'obiettivo finalistico che dà causa alla condotta. Va precisato che tale fine non si identifica con il c.d. movente, costituendo questo la motivazione interiore o l'impulso emotivo che spinge il reo a perseguire, quale scopo della condotta, la realizzazione dell'illecito. Appare evidente che in questa forma di dolo l'elemento volitivo assume una valenza centrale.

L'art. 5, con riferimento ai suddetti reati, reca l'obbligo di penalizzazione dell'istigazione, del favoreggiamento, del concorso di persone e del tentativo.

Sotto il profilo sanzionatorio, per quanto concerne le persone fisiche (con riferimento, invece, alle persone giuridiche v. *infra* § 5), l'art. 7 sancisce l'obbligo per i legislatori nazionali di prevedere sanzioni penali effettive, proporzionate e dissuasive. Ciò comunque non pregiudica l'esercizio dei poteri disciplinari da parte delle autorità competenti nei riguardi dei funzionari pubblici.

Per i reati di cui agli artt. 3 e 4 si richiede la pena massima della reclusione, quantificata in almeno quattro anni ove dalla loro commissione derivi un danno o un vantaggio considerevole. Si prevede inoltre: che il danno (o il vantaggio) si presume considerevole qualora abbia un valore superiore ad € 100.000, ove derivante da tutte

le condotte di frode – ad eccezione di quelle *ex art. 3.2 d)*, per le quali, invece, tale danno (o vantaggio) si presume sempre considerevole – nonché dagli «altri reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione» *ex art. 4*; che gli Stati membri possono altresì prevedere una pena massima di almeno quattro anni di reclusione per altre circostanze gravi definite nel loro diritto nazionale; e che, sempre con riferimento a tali categorie di reato, ove il danno (o il vantaggio) sia inferiore a € 10.000, gli Stati membri possono prevedere sanzioni di natura diversa da quella penale.

Merita di essere segnalata la previsione contenuta nell'art. 10, in ragione della quale i legislatori domestici sono obbligati ad adottare le misure necessarie per consentire il congelamento e la confisca degli strumenti e dei proventi degli illeciti rientranti nell'ambito di applicazione della Direttiva. In particolare, si prevede che gli Stati membri vincolati dalla Direttiva 2014/42/UE del Parlamento europeo e del Consiglio a tal fine provvedono conformemente a quest'ultima.

#### **5. Gli obblighi per i legislatori nazionali in materia di responsabilità da reato degli enti giuridici.**

L'art. 6 Dir. PIF obbliga i legislatori nazionali ad adottare le misure necessarie affinché le persone giuridiche siano ritenute responsabili dei reati in materia di frode lesiva degli interessi finanziari dell'Unione (individuati dagli artt. 3 e 4) – anche in situazioni di istigazione, favoreggiamento, concorso di persone o tentativo (art. 5) – ove «commessi a loro vantaggio da qualsiasi soggetto, a titolo individuale o in quanto membro di un organo della persona giuridica, e che detenga una posizione preminente in seno alla persona giuridica basata: a) sul potere di rappresentanza della persona giuridica; b) sul potere di adottare decisioni per conto della persona giuridica; oppure c) sull'autorità di esercitare un controllo in seno alla persona giuridica», ovvero da soggetti sottoposti all'autorità degli apicali in tal guisa definiti, in caso di illecito reso possibile dalla mancata sorveglianza o dal mancato controllo da parte di questi ultimi. Tale forma di responsabilità dell'ente non esclude peraltro la possibilità di un procedimento penale contro le persone fisiche autrici del reato-presupposto. Dal punto di vista sanzionatorio, va assicurata la sottoposizione degli enti responsabili a misure effettive, proporzionate e dissuasive, le quali comprendono sanzioni pecuniarie penali ovvero non penali.

#### **6. La *vexata quaestio* dell'applicabilità della disciplina *ex D. Lgs. 231/01* al fenomeno dei gruppi di società.**

L'approccio del sistema penale italiano alla questione dell'individuazione del soggetto penalmente responsabile si è storicamente caratterizzato per l'adesione al principio del *societas delinquere non potest*, fondato essenzialmente sulla concezione personalistica della responsabilità criminale.

Tuttavia, negli anni, tale principio è stato messo progressivamente in crisi dall'emersione di problematiche legate all'evoluzione della società industriale. In dottrina si è parlato di «un rovesciamento della prospettiva, come se il nucleo duro della devianza penale trovasse oggi la sua collocazione nell'universo dei soggetti anonimi e

collettivi e non già nella decisione libera e volontaria di persone determinate e nel comportamento contrario alla legge penale dei soggetti individuali»<sup>17</sup>.

All'inizio del nuovo millennio l'ordinamento italiano si è dotato di un corpo normativo, il D. Lgs. n. 231/2001, in materia di responsabilità degli enti derivante dalla commissione di reati.

Non è questa la sede per un'indagine compiuta della forma di responsabilità introdotta e della sua natura giuridica (se cioè essa sia – essendo queste le alternative emerse dal dibattito in dottrina e in giurisprudenza – penale, amministrativa ovvero un *tertium genus*). Si può qui solo accennare ai suoi connotati essenziali, avendo nondimeno cura di precisare taluni aspetti la cui analisi si rivela strumentale rispetto all'indagine che forma l'oggetto del presente scritto.

Come ormai noto, la responsabilità in parola si fonda sulla sussistenza di alcuni presupposti.

*Primum*, una persona legata all'ente da un rapporto qualificato deve aver realizzato uno dei reati-presupposto tassativamente individuati dagli artt. 24 – 25-*duodecies*. La natura di tale rapporto può essere di due tipi, deve cioè trattarsi: o di un soggetto collocato in una posizione apicale; ovvero di persone sottoposte alla direzione o alla vigilanza di uno dei soggetti apicali anzidetti. *Deinde*, deve accertarsi un nesso oggettivo tra l'ente e il reato-presupposto, consistente nella finalizzazione di quest'ultimo all'interesse o al vantaggio dell'ente medesimo. Peraltro, ove l'autore dell'illecito abbia agito nell'esclusivo interesse proprio o di terzi, l'ente non risponde.

Sotto il profilo dell'imputazione soggettiva, è stato configurato un modello di colpevolezza *sui generis* – definita dalla relazione al decreto in esame come «colpa di organizzazione» – largamente ispirato al sistema nordamericano dei *compliance programs*.

In particolare, i criteri di imputazione si differenziano a seconda che il reato-presupposto sia commesso dai soggetti apicali (art. 6) ovvero dai subordinati (art. 7).

Nel primo caso, il legislatore ha previsto una sorta di inversione dell'*onus probandi*, nel senso che l'ente, per non rispondere, deve provare: che l'organo dirigente ha adottato ed efficacemente attuato, prima della commissione del fatto, dei modelli di organizzazione e di gestione idonei a prevenire reati della specie di quello verificatosi; che il compito di vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli e di curare il loro aggiornamento è stato affidato a un organismo dell'ente dotato di autonomi poteri di iniziativa e di controllo; che il reato è stato commesso eludendo fraudolentemente detti modelli; e che non vi è stata omessa o insufficiente vigilanza da parte dell'O.d.V.

Nel secondo caso, invece, l'ente risponde solo se la commissione del reato è stata resa possibile dall'inosservanza degli obblighi di direzione o vigilanza. Tuttavia, quest'ultima è in ogni caso esclusa se l'ente, prima della commissione del reato, ha

---

<sup>17</sup> M. RONCO, voce *Responsabilità delle persone giuridiche (diritto penale)*, in *Enciclopedia Giuridica Treccani* – Istituto dell'Enciclopedia Giovanni Treccani, Roma, XXVII, 2002.

adottato ed efficacemente attuato un modello di organizzazione, gestione e controllo idoneo a prevenire reati della specie di quello verificatosi.

Ricorrendo questi presupposti, possono emergere due profili di responsabilità: uno in capo all'autore del reato persona fisica; l'altro in capo all'ente. Anzi, l'art. 8 prevede espressamente il principio di autonomia della responsabilità dell'ente, giacché questa sussiste anche laddove l'autore del reato non sia stato identificato o non sia punibile, o il reato si estingue per una causa diversa dall'amnistia.

Dal punto di vista dei soggetti destinatari della responsabilità in parola, a tenore dell'art. 1 del decreto *de quo*, le disposizioni in esso previste «si applicano agli enti forniti di personalità giuridica e alle società e associazioni anche prive di personalità giuridica» (co. 2), mentre «non si applicano allo Stato, agli enti pubblici territoriali, agli altri enti pubblici non economici nonché agli enti che svolgono funzioni di rilievo costituzionale» (co. 3).

Secondo autorevole dottrina, non rientra nel novero dei destinatari della disciplina, né può esservi ricompreso in via interpretativa, il fenomeno giuridico del gruppo di società *per se* considerato, ossia quale soggetto indipendente da ciascuna delle società che lo compongono. Il gruppo, infatti, non è un ente fornito di personalità giuridica, né vi si può estendere lo *status* di società o associazione priva di personalità<sup>18</sup>.

Sull'argomento dei gruppi il decreto *de quo* è silente. Esso è peraltro anteriore alla riforma del diritto societario operata dal D. Lgs. n. 6/2003, mediante il quale il legislatore ha sì introdotto una disciplina del gruppo di società (artt. 2497 – 2497-*septies* c.c.), ma non ne ha offerto una chiara definizione.

È opportuno precisare che il gruppo societario può in generale declinarsi secondo due modelli: uno c.d. *orizzontale*, basato su accordi paritetici fra più enti; l'altro c.d. *verticale*, in ragione di un rapporto di controllo *ex art.* 2359 c.c.

La questione che qui occorre risolvere concerne i limiti dell'espansione di tale responsabilità all'interno del gruppo medesimo.

Sul punto si è pronunciata la Suprema Corte<sup>19</sup>, dando risposta a due interrogativi: in primo luogo se sia possibile riconoscere una diretta e immediata responsabilità del gruppo in quanto tale, una volta ammesso in giurisprudenza il concetto di *interesse di gruppo*; e, in secondo luogo, se si possa riconoscere una responsabilità della *holding* con riguardo a reati-presupposto commessi nell'interesse o a vantaggio di una controllata (c.d. responsabilità *ascendente*), o, viceversa, una responsabilità della controllata per fatti commessi da esponenti della capogruppo (c.d. responsabilità *discendente*), affrontando in altre parole il tema di ciò che la dottrina ha definito «migrazione della responsabilità» all'interno del gruppo<sup>20</sup>.

---

<sup>18</sup> E. M. AMBROSETTI, E. MEZZETTI, M. RONCO, *Diritto penale dell'impresa*, Zanichelli, Bologna, 2016, p. 57.

<sup>19</sup> Cass. Pen. Sez. II n. 52316/2016.

<sup>20</sup> A. ROSSI, *La disciplina dei gruppi d'impresa e il rapporto con il D.Lgs. 231/2001, anche alla luce della recente sentenza della Corte di Cassazione*, in *Resp. Amm. Soc. Enti*, 2012, p. 189 s.

Il Collegio muove innanzitutto dagli orientamenti dottrinali sul punto.

Secondo un primo orientamento, in ragione della sostanziale unitarietà del gruppo, sarebbe possibile l'anzidetta estensione interna della responsabilità. Beninteso, in questa prospettiva, i concetti di interesse e vantaggio andrebbero declinati diversamente, distinguendo i casi in cui gli enti sono valutati *uti singuli* da quelli in cui sono considerati come componenti di un gruppo. In quest'ultima ipotesi, troverebbero applicazione, anche nel sistema delineato dal decreto *de quo*, le norme contenute negli artt. 40 cpv. e 110 c.p., essendo possibile imputare alla capofila l'omesso impedimento dell'illecito commesso da soggetti qualificati della controllata <sup>21</sup>.

Tuttavia, diverse sono le obiezioni mosse nei confronti di tale orientamento: si tratterebbe di un'interpretazione *in malam partem*; sarebbe difficile individuare in capo alla *holding* una posizione di garanzia rilevante *ex art. 40 cpv. c.p.*; l'applicazione dell'art. 110 c.p., in virtù della sua funzione incriminatrice, avrebbe richiesto un'espressa previsione all'interno del decreto in commento, come, invece, avvenuto in tema di tentativo (art. 26); in tal modo, infine, si configurerebbe sempre una deprecabile responsabilità, essenzialmente da posizione, in capo alla *holding* <sup>22</sup>.

Un secondo orientamento, facendo leva sul concetto di *interesse di gruppo*, afferma anch'esso la necessità di rielaborare i concetti di interesse e vantaggio. In altre parole, la controllante, nei casi di sua operatività in ausilio della controllata, perseguirebbe anche un interesse proprio, mirando a un vantaggio per il tramite di quest'ultima. Essa eserciterebbe cioè una funzione imprenditoriale qualificabile in termini di direzione strategica e finanziaria <sup>23</sup>.

Senonché, è stato eccepito: da un lato, che ai sensi dell'art. 5 del decreto *de quo* l'interesse cui è finalizzata la commissione del reato-presupposto deve essere immediato e diretto <sup>24</sup>; e, dall'altro, che, ove si sposasse la criticata impostazione, si finirebbe per configurare una sorta di responsabilità automatica in capo al gruppo, fondata su una presunzione di direzione unitaria, dovendosi invece procedere con una parametrizzazione della responsabilità in capo alle singole società in chiave sia oggettiva sia soggettiva <sup>25</sup>.

Un terzo orientamento, fondandosi sull'art. 5 del decreto, propone di considerare la controllata alla stregua di un'articolazione eterodiretta della *holding*, ancorché avente elementi di autonomia <sup>26</sup>.

---

<sup>21</sup> F. SGUBBI, *Gruppo societario e responsabilità delle persone giuridiche ai sensi del D.lgs. n. 231/2001*, in *Resp. Amm. Soc. Enti*, 2006, p. 7 s.

<sup>22</sup> G. DE VERO, *La responsabilità penale delle persone giuridiche*, Giuffrè, Milano, 2008, p. 311 s..

<sup>23</sup> C. SANTORIELLO, *Gruppi di società e sistema sanzionatorio del D.lgs. n. 231/2001*, in *Resp. Amm. Soc. Enti*, 2007, p. 43 s.

<sup>24</sup> E. AMODIO, *Rischio penale di impresa e responsabilità degli enti nei gruppi multinazionali*, in *Riv. It. Dir. Proc. Pen.*, 2007, p. 1287 s.

<sup>25</sup> F. C. BEVILACQUA, *La responsabilità da reato ex d.lgs. n. 231/2001 e gruppi di società*, Egea, Milano, 2010, p. 104 s.

<sup>26</sup> ID., *ibidem*, p. 127 s.

Tuttavia, a tal fine osta la necessità di riconoscere l'autonomia giuridica a ciascuna società del gruppo, nonostante l'attività di direzione e coordinamento della capofila. Un ultimo orientamento fa leva sulla norma contenuta nell'art. 2639 c.c. – secondo cui «al soggetto formalmente investito dalla qualifica o titolare della funzione prevista dalla legge civile è equiparato sia chi è tenuto a svolgere la stessa funzione, diversamente qualificata, sia chi esercita *in modo continuativo* [requisito quantitativo] e *significativo* [requisito qualitativo] i poteri tipici inerenti alla qualifica o alla funzione» – che richiamerebbe la clausola di equiparazione *ex art. 5 co. 1 a) D. Lgs. 231/2001*. In tal modo, l'amministratore della capofila sarebbe considerato anche amministratore *de facto* della controllata, agendo in concorso con il soggetto che all'interno di quest'ultima riveste la qualifica formale rilevante. Invero si sostiene che sia possibile fare a meno dei requisiti quantitativo e qualitativo richiesti dall'art. 2639 c.c., una volta vagliati i nessi tra le componenti di un gruppo (e, all'interno di esse, tra le persone fisiche): dal momento che l'organo apicale della *holding*, in virtù dell'attività di direzione e coordinamento, esercita *de facto* il controllo e la gestione della controllata, può pertanto considerarsi vertice di quest'ultima <sup>27</sup>.

Senonché, ai fini dell'attribuzione della qualifica di amministratore *de facto* non si può in alcun modo prescindere dai due requisiti suddetti, essendo questi espressamente richiesti <sup>28</sup>. Peraltro, l'art. 2639 c.c. dispone chiaramente che la clausola di equiparazione in esso contenuta si applica con riguardo ai «reati previsti dal presente titolo», ossia gli illeciti in materia di società e consorzi.

*Quid* in ordine alle altre *figurae criminis* che, pur non rientrando tra questi ultimi, possono operare quale presupposto di applicazione della disciplina del decreto in commento?

Secondo la Corte Regolatrice, il concetto di interesse dell'ente andrebbe valutato tenendo presente la moderna realtà economica, in cui il fenomeno dei gruppi di imprese assume un ruolo fondamentale.

Pertanto, una volta effettuata la ricognizione degli orientamenti dottrinali in campo, l'attenzione del Collegio si sposta sulla precedente giurisprudenza di legittimità in tema di *interesse di gruppo*.

Nel 2011 la V Sezione ha statuito il seguente principio di diritto: «La società capogruppo [e le altre società che compongono il gruppo] possono essere chiamate a rispondere [...] per il reato commesso nell'ambito [...] di una controllata, purché nella consumazione concorra una persona fisica che agisca per conto della capogruppo [o delle altre controllate], perseguendo anche l'interesse di queste ultime» <sup>29</sup>. Si è così ammessa l'ipotesi di corresponsabilità, peraltro prescindendo dalla disciplina concorsuale *ex art. 110 ss. c.p.*

Principio, questo, ripreso e confermato da un'altra sentenza della V Sezione <sup>30</sup>.

---

<sup>27</sup> ID., *ibidem*, p. 46 s.

<sup>28</sup> E. SCAROINA, *La responsabilità del gruppo di imprese ai sensi del D.lgs. n. 231/2001: problemi risolti e questioni aperte*, in *Riv. Dir. Comm.*, 2013, p. 12 s.

<sup>29</sup> Cass. Pen. Sez. V n. 24583/2011.

<sup>30</sup> Cass. Pen. Sez. V n. 4324/2012.

Infine, con la sentenza n. 52316 del 2016, la Cassazione ha affermato l'ammissibilità di una responsabilità in capo alla *holding* per fatti commessi all'interno delle controllate, purché «a) il soggetto che agisce per conto della *holding* concorra con il soggetto che commette il reato per conto della persona giuridica controllata; b) possa ritenersi che la *holding* abbia ricevuto un concreto vantaggio o perseguito un effettivo interesse a mezzo del reato commesso nell'ambito dell'attività svolta da altra società».

Il particolare oggetto del presente scritto impone di analizzare, infine, il tema dell'applicabilità della disciplina ex D. Lgs. n. 231/2001 ai gruppi operanti a livello transnazionale.

Il decreto, in verità, tace al riguardo. Cionondimeno, si deve qui ribadire l'autonomia organizzativa di ciascuna società del gruppo in ordine alla prevenzione del rischio penale. Non si può infatti far leva sulla disciplina del diritto societario per configurare in capo alla *holding* un dovere di vigilanza al fine di prevenire i reati all'interno di controllate estere. A sostegno di questa conclusione è utile richiamare l'art. 25 della nostra legge in materia di diritto internazionale privato (n. 218/1995), a tenore del quale le società «sono regolate dalla legge dello stato nel cui territorio è stato perfezionato il procedimento di costituzione» anche in ordine alle «conseguenze delle violazioni delle leggi e dell'atto costitutivo».

Per la verità, l'art. 4 del decreto *de quo*, occupandosi dei reati commessi all'estero e perseguibili in Italia in ragione degli artt. 7 – 10 c.p., prevede che l'ente risponde nei casi in cui abbia in Italia la sua sede principale. Tuttavia, in casi simili, sarà sempre presente il baluardo rappresentato dal principio internazionale del *ne bis in idem*, alla luce del quale il legislatore ha subordinato l'avvio in Italia di un procedimento a carico dell'ente alla circostanza che nei suoi confronti non proceda lo Stato del *locus commissi delicti*<sup>31</sup>.

Occorre dunque distinguere a seconda che in Italia abbia sede la *holding* ovvero una/più controllate.

Nel primo caso la *holding* dovrà: predisporre il modello organizzativo richiesto dalla normativa italiana; suggerire alle società estere del gruppo di adeguarsi alle eventuali normative equipollenti dei relativi ordinamenti, tentando di rendere efficienti, armonizzare e coordinare gli elementi di controllo e le risorse a ciò dedicate; e, infine, dettare alle società-figlie regole di comportamento e principi di controllo, attraverso l'adozione di protocolli e procedure conformi alla normativa italiana.

Nel secondo caso, invece, la società partecipata italiana dovrà: predisporre il modello di organizzazione e gestione con modalità tali da integrare il codice della controllante; ovvero, per un verso, dotarsi di un autonomo codice di comportamento e, per altro, comunque integrare le procedure previste a livello internazionale, dovendosi inoltre tentare di far rispettare alle altre società estere del gruppo le regole del proprio modello organizzativo ove si trovino ad operare in Italia.

---

<sup>31</sup> E. AMODIO, *ibidem*.

Per tirare le somme sul punto, si può dire che l'individuazione della soluzione con riguardo ai modelli organizzativi in seno ai gruppi transnazionali deve tener conto di due elementi: in primo luogo, l'amplificazione di determinati rischi di reato in ciascuno dei contesti nazionali in cui il gruppo opera; in secondo luogo, l'imprescindibile coerenza che la soluzione aziendalistica deve presentare, al fine di governare il rischio di reato in modo organico, sistematico ed adeguato. I principi che la Comunità internazionale ha enucleato a tal proposito sono: la centralità dei *compliance programs*; l'efficacia organizzativa di tali protocolli; l'intensità di funzionamento, grazie sia all'attività dell'Organismo di vigilanza, sia al costante impegno del *management*; la correzione *ex post* delle criticità e delle irregolarità riscontrate, con fini sia pedagogici verso il personale, sia reputazionali verso gli *stakeholders*. In definitiva, è compito del *management* operare, in prima battuta, dei controlli di linea, immanenti alla gestione, i quali necessitano nondimeno di un costante flusso di informazioni riguardanti i dati dei processi sensibili all'interno del gruppo. I pilastri del modello organizzativo *transnazionale* a tal fine strumentali vanno individuati, da un lato, in un codice etico di gruppo, concepito a livello transnazionale, integrante sia quello della *holding* sia quello di ciascuna controllata e, dall'altro, dei *compliance programs* di gruppo. Appare evidente la necessità di una forte integrazione degli organismi di vigilanza, nonché degli organismi paritetici all'estero, essendo a tal proposito indispensabile una strutturazione dell'*internal auditing* secondo una declinazione transnazionale e, pertanto, accentrata presso la *holding* ovvero presso una società di scopo del gruppo finalizzata all'attività di vigilanza in *outsourcing* alle società del gruppo.

### **7. La responsabilità da reato degli enti giuridici e i reati tributari.**

Altro tema molto discusso in Italia è quello del rapporto tra la responsabilità da reato degli enti e i reati tributari.

Tali fattispecie, ad oggi, non rientrano nel campo (espreso) di applicazione della disciplina dettata dal D. Lgs. n. 231/2001.

In particolare, da tempo si dibatte in ordine all'opportunità di ampliare il novero dei reati-presupposto di tale normativa, includendovi i delitti di cui al D. Lgs. n. 74/2000. Vi è chi sostiene, argomentando in senso affermativo, che una simile riforma avrebbe ricadute positive, sotto il profilo della maggiore efficacia di sistema, in termini di maggiore deterrenza rispetto all'inosservanza degli obblighi tributari. Non si tratterebbe, da questo punto di vista, di una novella particolarmente dirompente. Infatti, esisterebbero già nel nostro ordinamento paradigmi punitivi attributivi – in relazione ad un medesimo fatto – di più forme di responsabilità, vale a dire: una responsabilità amministrativa in capo all'ente; una responsabilità penale in capo alla persona fisica; ed una responsabilità da reato in capo all'ente *ex* D. Lgs. n. 231/2001. Si pensi, ad esempio, alla materia degli abusi di mercato<sup>32</sup>.

---

<sup>32</sup> Gli abusi di mercato, oltre a costituire fattispecie-presupposto della responsabilità da reato degli enti *ex* art. 25-*sexies* D. Lgs. n. 231/01, sono disciplinati dal *Testo unico in materia di*

Si sostiene, inoltre, che le disposizioni contenute nel D. Lgs. n. 497/1997 – recante le «disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie» – e quelle di cui al D. Lgs. n. 231/2001 avrebbero distinti campi di applicazione e sarebbero, pertanto, non sovrapponibili. Segnatamente, l'irrogazione della sanzione tributaria ex art. 11 co. 1 del primo provvedimento prescinderebbe totalmente da profili di responsabilità ascrivibili all'ente, non potendo questo essere (in alcun modo) esonerato da essa. Invero, per un verso, la sanzione tributaria avrebbe natura servente rispetto a quella penale e, per altro, l'obbligo di «pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata» avrebbe carattere di obbligazione solidale, attribuendo all'ente il diritto di regresso nei confronti del coobbligato.

Sul fronte opposto vi è chi, invece, si schiera per la non opportunità dell'allargamento ai reati in commento del perimetro punitivo ex D. Lgs. n. 231/2001, in base a diversi ordini di argomentazione. In primo luogo, si sostiene la non necessità di un simile intervento riformatore, dal momento che, ai sensi dell'art. 19 co. 2 del D. Lgs. n. 74/2000, e nonostante il principio di specialità statuito dal co. 1 di detta disposizione, è comunque possibile irrogare la sanzione tributaria nei confronti dell'ente<sup>33</sup>. In secondo luogo, viene poi ribadito che, secondo la giurisprudenza costante della Corte Regolatrice, è inammissibile la delega di funzioni in ambito penal-tributario: «gli obblighi fiscali hanno carattere strettamente personale e non ammettono sostituti ed equipollenti perché essi rispondono ad una speciale finalità di diritto tributario, quale quella di colpire il complesso dei redditi tassabili»<sup>34</sup>. Principio, questo, ritenuto inconciliabile con il paradigma ascrittivo di cui all'art. 6 del D. Lgs. n. 231/2001, il quale prenderebbe le mosse da un modello basato su direttive comportamentali e sulla conseguente violazione fraudolenta dei corrispondenti obblighi. Ma l'argomento (a giudizio di chi scrive) più convincente è un altro: allo stato attuale, un allargamento dei reati-presupposto alle fattispecie penal-tributarie comporterebbe una violazione del principio del *ne bis in idem*, con conseguente violazione dell'art. 4, prot. 7, della *Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*. Da tale disposizione discenderebbe infatti il divieto di sanzionare la medesima violazione in sede sia amministrativa sia penale.

---

*intermediazione finanziaria* D. Lgs. n. 58/1998 (c.d. TUF). Essi sono stati al centro di diverse pronunce giurisprudenziali, interne e sovranazionali, aventi ad oggetto la compatibilità della loro disciplina con il principio *ne bis in idem*, in ragione della contemporanea previsione, con riferimento al medesimo fatto storico, di sanzioni sia penali (art. 185 TUF) sia amministrative (art. 187 TUF). A questo riguardo, per una recente sintesi, v. F. MUCCIARELLI, «Doppio binario» sanzionatorio degli abusi di mercato e *ne bis in idem*: prime ricadute pratiche dopo le sentenze della CGUE e la (parziale) riforma domestica. in *Diritto Penale Contemporaneo*, 15.3.2019.

<sup>33</sup> V. art. 19 D. Lgs. n. 74/2000: «1. Quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale.

2. Permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato».

<sup>34</sup> Cass. Pen. Sez. IV 13 aprile 2016 (dep. 5 maggio 2016).

La prassi giudiziaria dimostra come le condotte di frode fiscale siano spesso strumentali alla realizzazione di disponibilità extracontabili, il cui reimpiego è, a sua volta, un mezzo attraverso il quale commettere illeciti penali – ad esempio, la corruzione –, la cui commissione dà luogo a responsabilità ascrivibili all'ente.

Da qui l'emergere, nella giurisprudenza di legittimità, di un orientamento che, con riguardo al delitto associativo *ex art. 416 c.p.* (richiamato dall'art. 24-*ter* del D.Lgs. n. 231/2001), tenta di estendere l'ambito materiale di applicazione della disciplina in parola ai c.d. delitti-scopo, pur se non ancora espressamente previsti dal decreto *de quo*<sup>35</sup>.

Senonché, la stessa Suprema Corte, con una successiva pronuncia, ha smentito tale ordine di idee. Infatti, un simile orientamento, a parere del giudice di legittimità, presenterebbe diversi punti deboli.

Anzitutto, l'ente sarebbe ingiustamente gravato dell'onere di prevedere dei modelli organizzativi idonei a prevenire la commissione di numerosi reati-fine del sodalizio criminoso, pur se non rientranti tra le fattispecie-presupposto di tale responsabilità. Ma, soprattutto, la presente impostazione ermeneutica risulta inficiata da «un vizio di fondo, laddove si è ritenuto di valorizzare [...] una serie di fattispecie di reato [...] del tutto estranee al tassativo catalogo dei reati-presupposto dell'illecito dell'ente collettivo e come tali oggettivamente inidonee [...] a fondarne la stessa imputazione di responsabilità. In tal modo la norma incriminatrice di cui all'articolo 416 c.p. – essa, sì, inserita nell'elenco dei reati-presupposto *ex cit.* Decreto Legislativo, articolo 24 *ter*, a seguito della modifica apportata dalla Legge 15 luglio 2009, n. 94, articolo 2 – si trasformerebbe, in violazione del principio di tassatività del sistema sanzionatorio contemplato dal Decreto Legislativo n. 231 del 2001, in una disposizione “aperta”, dal contenuto elastico, potenzialmente idoneo a ricomprendere nel novero dei reati-presupposto qualsiasi fattispecie di reato, con il pericolo di un'ingiustificata dilatazione dell'area di potenziale responsabilità dell'ente collettivo [...]»<sup>36</sup>.

Cionondimeno, va rilevato il dilagare delle c.d. *frodi carosello*, in particolare alla luce della sempre maggiore *sofisticatezza* delle condotte e del rilevante rischio per gli interessi finanziari dell'UE. Di fronte a tale fenomeno, pertanto, non stupisce la tendenza dei Pubblici Ministeri (almeno sino alla pronuncia di legittimità appena riportata) a formulare la propria contestazione prendendo come riferimento normativo proprio l'art. 416 c.p. Si tratta di frodi la cui realizzazione riguarda, infatti, più Stati membri, nella misura in cui i soggetti coinvolti sono: un cedente di beni, avente la propria sede in un altro Stato dell'Unione, esente dall'IVA; una c.d. società *sfringe*

<sup>35</sup> Cass. Pen. Sez. III n. 24841/2013; Cass. Pen. S.U. n. 1235/2010.

<sup>36</sup> Cass. Pen. Sez. V n. 3635/2014. Con riguardo alla idoneità *per se* del delitto di associazione per delinquere a generare un profitto, sequestrabile ai fini della successiva confisca per equivalente, e nei casi previsti dalla legge, in via autonoma rispetto a quello prodotto dai reati-fine ed a prescindere da esso, v. in senso conforme: Cass. Pen. Sez. III n. 5869/2011; Sez. II n. 6507/2015; Sez. IV n. 26271/2015. In senso difforme, invece, v. Cass. Pen. Sez. I n. 7860/2015.

(altrimenti detta *missing trade*), vale a dire un soggetto, con sede in Italia, avente il ruolo di acquirente interposto; un sub-acquirente italiano interponente; e, infine, un cessionario finale con addebito dell'imposta.

Si tratta di condotte criminali che possono assumere le caratteristiche del c.d. *reato transnazionale* di cui all'art. 3 della Legge n. 146/2006. Secondo quest'ultima disposizione, «si considera reato transnazionale il reato punito con la pena della reclusione non inferiore nel massimo a quattro anni, qualora sia coinvolto un gruppo criminale organizzato, nonché: a) sia commesso in più di uno Stato; b) ovvero sia commesso in uno Stato, ma una parte sostanziale della sua preparazione, pianificazione, direzione o controllo avvenga in un altro Stato; c) ovvero sia commesso in uno Stato, ma in esso sia implicato un gruppo criminale organizzato impegnato in attività criminali in più di uno Stato; d) ovvero sia commesso in uno Stato ma abbia effetti sostanziali in un altro Stato».

È peraltro vero che, in relazione a *figurae criminis* aventi tale connotato di transnazionalità, sarà possibile contestare una responsabilità (amministrativa) in capo agli enti nei termini di cui all'art. 10 della medesima Legge.

Comunque sia di ciò, a prescindere cioè da tutte le considerazioni sinora svolte, il legislatore è ormai obbligato, a seguito dell'approvazione della Direttiva PIF, ad allargare il novero dei reati-presupposto della responsabilità da reato degli enti, in modo da farvi rientrare, quantomeno, condotte di frode IVA (che siano, secondo i parametri *ex art. 2 Dir.*) gravi.

## 8. Conclusioni.

In conclusione, occorre verificare se le norme contenute nel suddetto D. Lgs. n. 231/2001 contengano già una disciplina che assicuri la conformità del nostro ordinamento.

Da questo punto di vista, emerge qualche lacuna, in quanto non tutte le disposizioni richiamate con riferimento agli artt. 3 e 4 della Direttiva rientrano tra quelle cui gli artt. 24 – 25-*duodecies* del decreto *de quo* fanno riferimento per individuare i reati-presupposto della responsabilità in parola.

In particolare, di grande rilievo – come si è già avuto modo di mettere in luce – è la mancanza di un richiamo ai reati tributari *ex D. Lgs. n. 74/2000*. Rispetto alle considerazioni già svolte, si può qui aggiungere che, a parere di chi scrive, l'adempimento dell'obbligo di penalizzazione in parola rappresenta un'ottima occasione per una riforma di sistema. Si tratta, per un verso, di allargare a tutte le fattispecie penal-tributarie (e non solo alle frodi IVA gravi) il campo materiale di applicazione della disciplina *ex decreto de quo* e, per altro verso, di rivedere parallelamente l'intero sistema punitivo in materia fiscale, cercando di eliminare in radice le latenti violazioni del principio del *ne bis in idem*.

Quanto al rapporto tra la disciplina in tema di responsabilità da reato degli enti e il fenomeno dei gruppi di società, la Direttiva in realtà non impone alcun obbligo ai legislatori nazionali. È nondimeno ovvio che se gli interessi finanziari dell'Unione meritano una tutela nei casi in cui l'aggressione ad essi si inserisca tra le attività a

vario titolo imputabili a un ente giuridico, maggior disvalore presenteranno quelle ipotesi in cui tale ente faccia parte di un gruppo, specie se avente carattere transnazionale.

Sembra pertanto necessario un – si spera tempestivo – intervento del legislatore, in adempimento degli obblighi discendenti dalla Direttiva. Tuttavia, in attesa di un suo pieno recepimento, sarà interessante valutare gli orientamenti dei giudici interni, gravando su di essi l'obbligo di astenersi da forme di interpretazione ed applicazione del diritto nazionale comportanti, una volta scaduto il termine di recepimento (in questo caso il 6 luglio 2019), un rischio, anche solo potenziale, per la realizzazione del risultato voluto dalla Direttiva<sup>37</sup>.

Non va, infine, dimenticato che l'approvazione della Direttiva PIF rappresenta – almeno questo è l'auspicio della maggioranza dei commentatori – solo un passaggio intermedio verso una maggiore integrazione tra gli ordinamenti degli Stati membri. Da questo punto di vista, relevantissimi saranno gli sviluppi nel settore in commento apportati dall'istituzione – per mezzo del Regolamento 2017/1939/UE, adottato in sede di cooperazione rafforzata *ex art. 86.1 co. 3 TFUE* – dell'*European Public Prosecutor's Office* (cd. *EPPO*).

---

<sup>37</sup> CGUE 15.4.2008, *Impact*, causa C-268/08.