

**RESPONSABILITÀ DEGLI ENTI:  
PROBLEMATICHE E PROSPETTIVE  
DI RIFORMA A VENTI ANNI  
DAL D. LGS. 231/2001**

**2021 / 1-BIS**

**La colpa d'organizzazione e il rischio fiscale: un  
"nuovo volto" del modello 231?**

di Pio Gaudiano

**Abstract**

L'Autore offre un'analisi della *corporate criminal liability*, in relazione ai reati tributari introdotti nel D. Lgs. 231/2001, per effetto della L. 157/2019 e del D. Lgs. 75/2020.

Dopo una disamina degli orientamenti giurisprudenziali emersi *ante-riforma*, il lavoro mette in evidenza i profili di maggiore criticità della nuova disciplina, soffermando l'attenzione sui rinnovati oneri di organizzazione a carico dell'ente.

Conclude l'opera una riflessione sui processi di *Tax & Crime Risk Management* e sulla loro possibile implementazione nell'ambito del modello organizzativo di gestione e controllo.



*The Author provides an analysis of corporate criminal liability relating to tax crimes introduced into D. lgs. 231/2001 as a consequence of L. 157/2019 and D. lgs. 75/2000.*

*After an examination of case law prior to the reform, the work highlights the most critical points of the new regulation, dwelling on renewed organizational burdens for the company.*

*In conclusion, there is a reflection on tax&crime risk management processes and on their possible implementation within the organization, management and control model.*

**Sommario**

**1.** Premessa - **2.** Gli orientamenti giurisprudenziali emersi ante riforma del 2019 - **3.** Le ricadute pratiche della riforma - **3.1.** I profili di irragionevolezza - **3.1.1.** La mancata estensione del sistema di c.d. premialità riscossiva all'ente - **3.1.2.** I sistemi fraudolenti transfrontalieri quale (dubbia) condizione di punibilità dell'ente per i reati-presupposto introdotti dalla novella del 2020 - **3.2.** Il potenziale rischio di sovrapposizione degli interventi punitivi - **3.3.** Il delitto tentato (cenni) - **4.** Il "nuovo volto" del Modello 231.

**1. Premessa.**

L'ente risponde degli illeciti penal-tributari commessi nel suo interesse o a suo vantaggio.

La *novità*, annunciata dal D. L. 26 ottobre 2019, n. 124, recante "Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili" (cd. Decreto Fiscale)<sup>1</sup>, era tutt'altro che inaspettata.

L'ampliamento del catalogo dei c.d. reati-presupposto della responsabilità amministrativa da reato delle persone giuridiche, ex D. Lgs. 231/2001, è avvenuto, difatti, in esecuzione della direttiva (UE) 2017/1371 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 5 luglio 2017, nota come "direttiva PIF" (contenente norme per la lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale), nonché in recepimento delle riflessioni di una larga parte della dottrina penalistica, dettasi da tempo favorevole alla

introduzione dei reati tributari nel novero delle ipotesi di corresponsabilizzazione amministrativo-penale dell'ente<sup>2</sup>.

L'*iter* di attuazione della direttiva si è articolato in due fasi:

1. In occasione del già citato D. L. 124/2019, attraverso l'introduzione, tra i reati-presupposto dell'ente, di un primo gruppo di fattispecie penal-tributarie, sino a quel momento suscettibili (non senza le forzature interpretative di cui si dirà meglio *infra*) di far *scattare* la responsabilità amministrativa da reato della persona giuridica solo se configuranti reati-scopo di altri illeciti, già contemplati nella lista di quelli presupposto ex D. lgs, 231/2001. Si fa riferimento, in particolare, alle fattispecie di: dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

(art. 2 D. Lgs. n. 74/2000), dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 D. Lgs. n. 74/2000); di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8 D. Lgs. n. 74/2000); occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 D. Lgs. n. 74/2000); sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11 D. Lgs. n. 74/2000).

2. Con il D. Lgs. 14 luglio 2020, n. 75, Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 177 del 15 luglio 2020, recante norme di “Attuazione della direttiva (UE) 2017/1371, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell’Unione mediante il diritto penale”, intervenendo in più settori della normativa interna, al fine di adeguarla alle istanze di tutela sovranazionale. In particolare, per quel che rileva in questa sede, il decreto in parola ha inciso sulle forme di manifestazione di alcuni reati tributari, prevedendone la configurabilità *anche* in forma tentata in caso di lesione degli interessi finanziari dell’Unione<sup>3</sup>, nonché sul catalogo delle fattispecie penal-tributarie presupposto della responsabilità delle persone giuridiche, ampliandolo in relazione ai delitti previsti dagli artt. 4, 5 e 10-*quater* D. Lgs. 74/2000.

Con i due interventi normativi ora citati, lo Stato Italiano si è allineato, dunque, gli obblighi di penalizzazione di fonte UE contenuti nella direttiva PIF 2017/1371.

Ciò, quanto meno, sotto il profilo formale.

Nella sostanza, la riforma, oltre ad aver già suscitato seri dubbi di costituzionalità, non sembra in grado di colmare il più volte paventato “vuoto di tutela” degli interessi erariali che sono alla base (tracciandone il bene giuridico e orientandone, quindi, la *ratio*) delle fattispecie penal-tributarie e che lo stesso legislatore europeo aveva considerato “primari” nella logica della direttiva<sup>4</sup>.

Non è neppure difficile immaginare quali potranno essere le ricadute pratiche della riforma.

Invero, per quanto *recentissima* sia l’introduzione dei reati tributari nel “sistema 231”, già da tempo la giurisprudenza era di fatto giunta ad estenderne le conseguenze sanzionatorie in capo all’ente essenzialmente attraverso un duplice meccanismo:

- *In primis*, attraverso la confisca (e il sequestro ad essa funzionale), in danno dell’ente, del profitto dei reati fiscali commessi dal suo legale rappresentante (vds., sul punto, Cass., Sez. Unite, 30 gennaio 2014 - dep. 5 marzo 2014 -, n. 10561, Pres. Santacroce, Rel. Davigo, Imp. Gubert, che ha ritenuto legittimo “*nei confronti di una persona giuridica il sequestro preventivo finalizzato alla confisca di denaro o di altri beni*

*fungibili o di beni direttamente riconducibili al profitto di reato tributario commesso dagli organi della persona giuridica stessa, quando tale profitto (o beni direttamente riconducibili al profitto) sia nella disponibilità di tale persona giuridica”, con esclusione, dunque, del sequestro e della confisca “per equivalente”, salvo dimostrare che la persona giuridica sia uno schermo fittizio);*

- *In secundis*, individuando nel “vantaggio” conseguito mediante la realizzazione dei reati-fine di natura fiscale, il “profitto confiscabile” a carico dell’ente imputato di altri reati, segnatamente di natura societaria (25-*ter*) o associativa (24-*ter*), ovvero connessi alla circolazione di capitali illeciti (25-*octies*).

È ragionevole attendersi, pertanto, che la prassi applicativa farà emergere ben presto la valenza estensiva delle nuove norme, con conseguente, ulteriore, dilatazione delle ricadute punitive in capo all’ente.

Se questo potrà rappresentare “il problema” della riforma, appare doveroso, tuttavia, segnalare come proprio il *sistema 231* possa costituirne una valida soluzione.

Il riferimento è, segnatamente, al criterio di imputazione *psicologica* del reato all’ente, basato (come è noto) sulla colpa d’organizzazione: quest’ultima è esclusa solo se l’organizzazione complessa ha adottato ed efficacemente attuato, prima della commissione del reato da parte dei suoi “esponenti”, un modello di organizzazione idoneo a prevenire reati della specie di quello verificatosi (artt. 6-7, D. Lgs. 231/2001).

Alla funzione esimente del modello, se ne affianca tuttavia un’altra, ben più ampia, che risente direttamente della “dimensione economica” o, per meglio dire, “imprenditoriale”, entro cui esso è destinato ad operare: se adeguatamente inserito nell’ambito della *corporate governance*, il modello di organizzazione, gestione e controllo assolve il cruciale compito di predisporre le strutture regolamentari necessarie ad attuare gli obiettivi d’impresa e a tracciare le politiche aziendali che dovranno realizzarsi.

In tal guisa, lo strumento in parola, tradizionalmente adoperato per la prevenzione del rischio-reato nelle organizzazioni complesse, è in grado di esprimere tutta la sua attitudine manageriale proattiva, suscettibile di essere variamente declinata in base alle esigenze, alla natura e alle dimensioni dell’impresa.

Se, difatti, nelle piccole e medie imprese (PMI), la principale declinazione di un modello così pensato rispetto al “rischio-fiscale” non potrà che esser quella dello strumento anti-evasione e, tutt’al

più, di ausilio nella gestione degli adempimenti fiscali obbligatori (considerata la compenetrazione, nelle piccole realtà, tra persona fisica ed ente), nelle organizzazioni di più grandi dimensioni esso consentirà di monitorare, conformandovisi, una legislazione in rapida espansione, connotata spesso da incertezze e farraginosità, e di adeguare, quindi, l'attività d'impresa alla costante variabile fiscale.

Scopo del presente contributo è dunque quello di sviscerare le possibili "ricadute pratiche" della riforma operata con i due interventi normativi citati in premessa (il D.L. 124/2019 e il D.Lgs. 75/2020), focalizzando l'attenzione sul "rinnovato ruolo" del Modello di organizzazione, gestione e controllo, improntato alla prevenzione del rischio fiscale.

## 2. Gli orientamenti giurisprudenziali emersi ante riforma del 2019.

Come anticipato in premessa, l'ente, *di fatto*, rispondeva dei reati tributari commessi dai soggetti in c.d. posizione apicale già prima dell'entrata in vigore del D.L. 124/2019.

Tanto emerge da frammentarie pronunce della Corte di cassazione contenenti "segnali d'allarme" per il legislatore, chiamato a risolvere la più volte lamentata irrazionalità di un sistema che non prevedeva, tra i reati posti a fondamento della responsabilità amministrativa dell'ente, gli illeciti di natura fiscale<sup>5</sup>.

Invero, prima dell'entrata in vigore del D.L. 124/2019, vi era la tendenza, da parte di una certa giurisprudenza di legittimità, ad applicare all'ente le conseguenze sanzionatorie dei reati tributari dei "vertici" aziendali, non senza forzature interpretative che si ponevano spesso *ai limiti* del divieto di analogia *in malam partem* e in stridente contrasto, quindi, con il principio di legalità in materia penale (art. 25 Cost. – 14 Prel., nonché – *in subiecta materia*– art. 2, D. Lgs. 231/01).

La problematica involgeva, in modo particolare, l'applicazione della confisca per equivalente al profitto dei reati tributari commessi a (ritenuto) vantaggio dell'ente: la mancanza del nesso di pertinenzialità della *res* con il reato (salvo che per la determinazione del *quantum* confiscabile), che viceversa caratterizza la funzione special-preventiva della confisca diretta connota, infatti, la misura in parola in chiave precipuamente afflittiva, trasformandola in sanzione penale<sup>6</sup>. Di qui, la sua inestensibilità, in assenza di una esplicita previsione legislativa, alla responsabilità da reato degli enti.

Emersero, allora, due orientamenti ermeneutici.

Secondo un primo indirizzo, era da ritenersi legittima l'aggressione patrimoniale della persona giuridica che, beneficiando degli incrementi patrimoniali (dati anche dal risparmio di spesa) conseguenti alle violazioni penal-tributarie poste in essere dal suo legale rappresentante, non rimaneva "sullo sfondo" del reato, ma partecipava direttamente ad esso, a nulla rilevando la mancata inclusione dei reati tributari nel "catalogo" di quelli presupposto della responsabilità amministrativa *ex D. Lgs. 231/2001*<sup>7</sup>.

L'indirizzo in questione poggiava sul rilievo che, sebbene il reato tributario fosse attribuibile solo all'indagato, le sue conseguenze patrimoniali ricadevano, comunque, sul patrimonio della persona giuridica a favore della quale l'autore del reato aveva agito, salvo dimostrare la rottura del rapporto di immedesimazione organica tra la persona fisica e la società.

Secondo un altro indirizzo giurisprudenziale, in ragione proprio del principio di stretta legalità operante in materia penale e del conseguente divieto di applicare la norma penale incriminatrice al di fuori dei suoi confini tassativi, era da escludersi la confiscabilità per equivalente, in danno della persona giuridica, del profitto del reato tributario commesso dal soggetto in posizione apicale, salvo che l'ente non costituisse un "mero schermo fittizio", adoperato dal legale rappresentante per farvi confluire i profitti illeciti delle violazioni tributarie; ciò sulla base dell'assunto che ogni cosa fittiziamente intestato alla società è da ricondursi alla immediata disponibilità della persona fisica autrice del reato (in tal senso, si veda Cass. pen., Sez. III, 19 settembre 2012 – 10 gennaio 2013, n. 1256)<sup>8</sup>.

A dirimere il contrasto così venutosi a creare furono le Sezioni Unite della Corte di cassazione, aderendo, nella nota "sentenza Gubert", al secondo dei due filoni giurisprudenziali innanzi richiamati<sup>9</sup>. In particolare, dopo aver (ri-)affermando la natura eminentemente sanzionatoria della confisca per equivalente ed aver precisato che, pertanto, le norme disciplinanti tale forma di ablazione reale non potevano essere interpretate analogicamente, gli Ermellini ne esclusero l'applicabilità alla persona giuridica per i reati tributari commessi dal suo legale rappresentante. Ciò tanto ai sensi dell'art. 19, co. 2, D. Lgs. 231/2001 (atteso che gli artt. 24 e sgg., del citato D.Lgs. non prevedono i reati fiscali tra le fattispecie in grado di giustificare l'adozione del provvedimento), quanto ai sensi dell'art. 1, comma 143, l. n. 244 del 2007 (che estende, attraverso il rinvio normativo all'art. 322 ter c.p., la confisca per equivalente a tutti i reati tributari, eccezion fatta per quello di

“occultamento o distruzione di scritture contabili”, ex art. 1, 74/2000).

Nella stessa pronuncia, tuttavia, le Sezioni Unite affermarono che “*la confisca del profitto, quando si tratta di denaro o di beni, non è confisca per equivalente, ma confisca diretta*”, con ciò di fatto escludendo che, in tali casi, operasse il criterio selettivo della pertinenzialità con il reato.

In particolare, le Sezioni Unite ritennero legittima la confisca di “*ogni altra utilità che sia conseguenza, anche indiretta o mediata, dell’attività criminosa*”, sulla base dell’assunto che “*La trasformazione che il denaro, profitto del reato, abbia subito in beni di altra natura, fungibili o infungibili, non è quindi di ostacolo al sequestro preventivo il quale ben può avere ad oggetto il bene di investimento così acquisito*”<sup>10</sup>.

La siffatta soluzione ermeneutica sollevò, da subito, aspre critiche in dottrina, sia per la scarsa chiarezza di alcuni passaggi logico-argomentativi della pronuncia in parola sia, e viepiù, per l’inaccettabile assimilazione tra confisca diretta e confisca indiretta su cui essa, di fatto, si basava.

Neanche la successiva “sentenza Lucci”<sup>11</sup>, in cui il Supremo Collegio tentò di mitigare la portata eccessivamente estensiva di *quella nuova nozione* di profitto confiscabile, riuscì a dirimere i forti dubbi interpretativi suscitati da quest’ultima.

Invero, in tale pronuncia la Suprema Corte, riunita ancora una volta nella sua più autorevole composizione, pur ribadendo che, nei casi in cui il prezzo o il profitto del reato era costituito da denaro l’ablazione reale delle somme nella disponibilità del soggetto doveva essere qualificata in termini di confisca diretta e che non occorre, dunque, la prova del nesso di derivazione del denaro dal reato, nondimeno precisò che la confisca poteva avere ad oggetto il solo *accrescimento patrimoniale* conseguito con il reato stesso. Di qui, l’esclusione, dalla nozione “profitto confiscabile”, tanto del risparmio di spesa<sup>12</sup>, quanto degli interessi e delle sanzioni dovute a seguito dell’accertamento dell’illecito fiscale, viceversa confiscabili secondo la “Gubert”<sup>13</sup>.

Il correttivo apportato dalla sentenza Lucci al parametro del *quantum* di profitto confiscabile non risolse, però, il problema relativo alla natura giuridica della confisca: il venir meno del nesso di pertinenzialità della *res* con il reato ne aveva difatti comportato la sostanziale trasformazione, da misura di sicurezza patrimoniale, in misura afflittiva/sanzionatoria.

Va detto tuttavia che, nella sentenza *Lucci*, la Corte di cassazione non si occupò di confisca a carico dell’ente.

Il caso oggetto della pronuncia, invero, interessava

la posizione di Camillo Lucci, che la Corte d’Appello di Roma aveva proscioltto dal delitto di corruzione per intervenuta prescrizione e il cui ricorso per cassazione involgeva (per quanto di rilievo ai fini della presente analisi) la confisca sotto un duplice profilo: *quello della sua legittimità*, ove disposta a seguito di declaratoria di estinzione del reato, e *quello della sua natura*, di confisca diretta o per equivalente, allorquando avesse ad oggetto somme di denaro depositate su conto corrente; nonché, in quest’ultimo caso, l’ulteriore quesito se ed entro quali limiti dovesse ricercarsi il nesso pertinenziale tra denaro e reato.

Dunque una problematica *strutturalmente diversa* da quella affrontata nella sentenza Gubert.

I principi affermati dalle Sezioni Unite nella sentenza Gubert e nella sentenza Lucci (seppur con il correttivo sul *quantum* innanzi visto), sono stati più volte richiamati in giurisprudenza, non di rado in senso critico.

Attraverso il restringimento della nozione di “profitto confiscabile”, le pronunce della Suprema Corte (sia pure a sezioni semplici) susseguenti alle due poc’anzi richiamate hanno invero affrontato il problema della responsabilità penal-tributaria dell’ente in un’ottica ripristinatoria, più che sanzionatoria *tout court*, arginando gli effetti della misura ablativa attraverso l’ammissione della prova contraria (*rectius*, della prova di non-derivazione causale del profitto dal reato)<sup>14</sup> in capo all’ente, “terzo” al reato e nondimeno, “interessato” alle sorti del procedimento penale.

Accanto agli arresti giurisprudenziali che si sono occupati del tema della confisca in ordine al profitto del reato tributario commesso dal legale rappresentante della persona giuridica, si colloca, poi, un altro filone di sentenze in materia di responsabilità dell’ente, per reati inclusi nell’elenco di quelli “presupposto”, ex D. Lgs. 231/2001, e a loro volta *connessi* a quelli di natura fiscale.

Il riferimento è a tutti quei casi, già richiamati in premessa, in cui veniva ravvisata la *corporate liability* per i delitti di circolazione di proventi illeciti (ex art. 25-octies D. Lgs. 231/2001), ovvero di natura societaria (25-ter) e associativa (24-ter).

Con particolare riguardo ai primi, emergeva il problema di come “conciliare” la struttura tipica dei reati di riciclaggio e di auto-riciclaggio, imperniati su un rapporto di presupposizione con un reato c.d. principale, allorquando quest’ultimo non fosse già compreso nel catalogo dei delitti fondanti la responsabilità dell’ente ai sensi del D. Lgs. 231/2001.

Il rischio, particolarmente avvertito da una parte della dottrina, era di dare luogo un sub-catalogo di reati, coincidenti con quelli “presupposto” delle

fattispecie di circolazione dei proventi illeciti, ma del tutto estranei al catalogo tassativo dei reati pre-definiti di responsabilità amministrativa della persona giuridica.

Per tale via, infatti, i reati tributari divenivano automaticamente imputabili all'ente, allorché realizzati (e sul punto l'onere della prova non era mai così complesso per la pubblica accusa) l'utilità con essi ottenuta venisse reimpiegata dal soggetto apicale o dal dipendente "a vantaggio" della società. Ciò dava luogo a chiari ed evidenti riverberi (oltre che in punto di legalità) sul piano operativo, trovandosi l'ente di fatto costretto ad "auto-organizzarsi", in base ad una logica tipicamente precauzionale, rispetto a rischi esogeni (flussi di monetari in entrata) ed endogeni (utilità originate direttamente dal patrimonio dell'impresa) appartenenti a reati extra-catalogo e ad individuare, conseguentemente, appositi protocolli e misure operative *ad hoc*, orientate a prevenire non l'illecito amministrativo dipendente da reato, ma l'illecito penale costituente "la fonte" del reato-presupposto della responsabilità ex D. Lgs. 231/2001.

Nonostante le forti perplessità manifestate da una larga parte della dottrina<sup>15</sup>, la giurisprudenza di legittimità era orientata ad ammettere la responsabilità dell'ente in relazione ai delitti connessi alla circolazione di capitali illeciti derivanti da vantaggi economici conseguiti dall'ente stesso attraverso la commissione di reati fiscali<sup>16</sup>.

Problematiche analoghe si avevano in relazione ai reati associativi.

In particolare, la *vis attractiva* propria della norma penale incriminatrice dell'art. 416 c.p., annoverata *sub art. 24-ter* tra i reati-presupposto della responsabilità amministrativa dell'ente, aveva fatto sì che essa venisse utilizzata come "scatola vuota", entro cui far rientrare una serie di altri illeciti penali, estranei al *corpus* normativo del D. Lgs. 231/2001.

Sul punto, si registravano due contrapposti orientamenti ermeneutici: secondo un primo filone interpretativo, facente leva sul principio di legalità, non poteva ritenersi ammissibile valorizzare, ai fini della responsabilità dell'ente, reati estranei a quelli tassativamente indicati nel decreto 231; non erano conseguentemente da ritenersi condivisibili le tesi che tendevano a recuperare, in modo surrettizio e indiretto, la responsabilità dell'ente per i reati tributari attraverso la fattispecie associativa di cui all'art. 416 c.p.<sup>17</sup>.

Secondo altro e contrapposto indirizzo giurisprudenziale di legittimità, l'ostacolo rappresentato dalla non-inclusione dei reati fiscali nel catalogo dei reati-presupposto della responsabilità amministrativa dell'ente era

comunque superabile ricollegando il profitto del reato associativo al complesso dei proventi generati dai reati scopo, a prescindere dalla loro inclusione o meno nella "parte speciale" del D. Lgs. 231/2001. L'orientamento in parola faceva leva sull'autonomia che, sotto il profilo patrimoniale, caratterizzerebbe il reato associativo rispetto ai suoi reati-scopo; tal che il profitto derivante dal *primo* si identificerebbe nel complesso dei vantaggi direttamente conseguiti dal cooperare dei *secondi* e sarebbe, pertanto, pacificamente confiscabile all'ente<sup>18</sup>.

L'opzione ermeneutica in parola, peraltro condivisa da una recente pronuncia della Suprema Corte<sup>19</sup>, dava tuttavia luogo ad un irrimediabile *vulnus* ai principi di tassatività e determinatezza, dilatando oltremodo le maglie applicative della norma dell'art. 24 *ter*, sino a ricomprendervi una gamma potenzialmente infinita di ipotesi delittuose, quand'anche non ricomprese nel "catalogo 231".

Inoltre, essa finiva con il sovrapporre, confondendole, la logica d'impresa con il *modus operandi* delle organizzazioni criminali; dava cioè per scontato che il vantaggio dei reati-scopo nel loro insieme venisse ripartito tra i consociati solo in un momento successivo al perfezionamento dei reati-satellite, sotto forma di "distribuzione degli utili" conseguenti all'appartenenza alla *societas sceleris*<sup>20</sup>.

Ciò a tacere pure dei notevoli problemi di identificazione e di prevenzione delle fonti di reato a cui conduceva questa linea interpretativa, rendendo di fatto inafferrabili gli oneri e gli obblighi degli enti in sede di *risk assessment*.

### 3. Le ricadute pratiche della riforma.

Le problematiche sin qui solo succintamente esposte dovrebbero dirsi oggi risolte, alla luce dell'introduzione dei reati tributari nell'ambito della *corporate liability* e della conseguente obbligatorietà, in virtù del comb. disp. degli artt. 9 – 19 D. Lgs. 231/2001, della confisca (anche per equivalente<sup>21</sup>) del prezzo o del profitto dell'illecito commesso nell'interesse o a vantaggio dell'ente.

Nondimeno, i due interventi legislativi citati in premessa hanno posto l'interprete dinanzi a nuove e altrettanto complicate questioni da risolvere.

La prima di queste involge la contraddittorietà e la irragionevolezza del sistema, messe in crisi tanto dalla novella del 2019, quanto (in modo forse ancor più evidente) dal D. Lgs. 75/2020.

Una seconda questione attiene alla applicabilità congiunta di sanzioni penali, penali-amministrative e amministrative per così dire "pure", conseguenti spesso ai medesimi fatti illeciti, con possibili (ma forse evitabili) ricadute in punto di *ne bis in idem*.

Un terzo problema, di carattere strettamente operativo ed in parte connesso alla seconda questione, attiene all'adeguamento dei modelli di organizzazione, gestione e controllo oggi esistenti, alla nuova normativa. Occorrerà in particolare comprendere *se ed in che modo* gli attuali sistemi di *compliance* fiscale potranno co-integrarsi con i già noti strumenti di analisi, prevenzione e gestione del rischio penale. Ciò al fine di evitare da un lato, l'eccessiva frammentazione di controlli e procedure e, dall'altro lato, che l'attività imprenditoriale venga "imbrigliata" con strumenti invasivi non sempre confacenti alle esigenze del caso concreto.

### 3.1. I profili di irragionevolezza.

Con riferimento al primo dei tre profili problematici innanzi evidenziati, si osserva come l'estensione della responsabilità amministrativa degli enti ai reati tributari abbia suscitato alcuni dubbi sotto il profilo della *razionalità*.

Si allude, *in primis*, al trattamento ingiustificatamente più favorevole, riservato alla persona fisica che scelga di pagare il proprio debito tributario potendo, in tal modo, beneficiare di un trattamento sanzionatorio più mite o, a determinate condizioni, essere *dispensata* dalla sanzione penale; trattamento viceversa non previsto per la persona giuridica che compia il *medesimo fatto illecito* e che, allo stesso modo della persona fisica, decida di *ravvedersi*.

*In secundis*, si richiama l'attenzione sull'ambigua formulazione di alcune norme "di nuovo conio" e degli esiti interpretativi potenzialmente *distonici* cui esse possono dare luogo.

Nel prosieguo saranno quindi sviscerate tali problematiche, tentando di individuare altrettante soluzioni interpretative.

#### 3.1.1. La mancata estensione del sistema di c.d. premialità riscossiva all'ente.

Per ciò che concerne, in modo particolare, la riforma operata con il D.L. 124/2019 (convertito, con modificazioni, dalla L. 157/2019), l'attenzione va soffermata sul meccanismo di c.d. premialità riscossiva, già previsto dall'art. 13, D. Lgs. 74/2000 per il contribuente/persona fisica, ma singolarmente non esteso, dal legislatore della riforma, alla persona giuridica imputata di illecito amministrativo dipendente da reato tributario.

Tale disparità di trattamento risulta accentuata dalla previsione contenuta nel secondo comma dell'art. 12-*bis*, D. Lgs. 74/2000, del pari non riprodotta nel testo del D. Lgs. 231/2001, ove è esclusa l'operatività della confisca per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro.

Ciò ha suscitato non pochi dubbi in dottrina<sup>22</sup>, che ha rilevato come la mancata estensione di tali meccanismi premiali alla responsabilità dell'ente dia luogo a ingiustificabili contraddizioni, non risolvibili in via interpretativa in ragione del noto *principio di autonomia* che impedisce di estendere all'ente le cause estintive del reato (diverse dall'amnistia) operanti per la persona fisica (art. 8, D. Lgs. 231/2001).

È d'uopo notare come la stessa causa di non punibilità (e di non confiscabilità *in parte qua*), contenuta nelle disposizioni testé citate del D. Lgs. 74/2000, risulti informata non già ad una logica di *facilitazione*, ossia di incoraggiamento del comportamento voluto quando ancora è in atto l'offesa al bene giuridico tutelato dalla norma incriminatrice<sup>23</sup>, bensì di vera e propria *ricompensa*, operando a comportamento già compiuto<sup>24</sup>; con essa non si ambisce, cioè, a disincentivare la condotta evasiva, che si è invero già realizzata, ma a riscuotere un credito quando ancora è dovuto, attraverso uno strumento di coartazione che è dato dalla "scelta" della non-sanzione penale.

Tale logica emerge con chiarezza dalla peculiare *morfologia* della fattispecie premiale in parola, che consente alla persona fisica di non incorrere affatto in sanzione penale (art. 13), ovvero di evitare la sola ablazione dei beni (art. 12-*bis*), a seconda del momento entro cui salda il proprio debito con il Fisco.

In particolare, per le fattispecie c.d. dichiarative (artt. 2,3,4 e 5), "il premio" opera in senso pieno solo se il pagamento avviene entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successiva e prima di avere formale conoscenza di accessi, ispezioni o verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali; mentre consente la non ablazione dei beni se il pagamento avviene dopo tali momenti.

Per le fattispecie omissive e per la più lieve ipotesi di indebita compensazione (artt. 10-*bis*, 10-*ter*, 10-*quater* co. 1), invece, la *deadline* è rappresentata dalla dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, oltre la quale l'evasore/persona fisica che saldi "tardivamente" il suo debito con l'Erario, potrà beneficiare solo della non operatività della confisca.

Ma anche allorquando, a cagione del superamento dei termini poc'anzi visti, il contribuente/persona fisica non possa più beneficiare della non punibilità, nondimeno egli potrà ottenere uno sconto di pena fino alla metà ed essere dispensato dalle pene accessorie, a prescindere dal tipo di reato tributario che gli viene contestato, se

estingue il suo debito prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado; ovvero, alle medesime condizioni, potrà accedere al rito dell'applicazione della pena su richiesta delle parti, ottenendo l'ulteriore "sconto" fino a un terzo della pena in concreto applicabile (art. 13-bis).

Un vero e proprio sotto-sistema premiale all'interno sistema penale-tributario, dunque, creato in funzione di una più che auspicata finalità riscossiva, anche al costo di consentire ai contribuenti di "monetizzare" il rischio della responsabilità penale, barattando, sulla base di un freddo calcolo, la certezza del vantaggio presente con l'eventualità di un risarcimento futuro privo di stigma criminale<sup>25</sup>.

Se tutto questo è vero e può avere un senso per le persone fisiche, non si colgono le ragioni per cui il legislatore della riforma, dal quale sarebbe stato lecito attendersi (in ragione anche di interventi normativi avutisi in altri settori dell'ordinamento)<sup>26</sup> un maggiore interesse verso l'esazione, non abbia inteso estendere il sistema della premialità riscossiva alle persone giuridiche.

Le ricadute pratiche di questo mancato coordinamento sono ben chiare<sup>27</sup>: in caso di debito tributario riferibile alla persona giuridica e non pagato dalla persona fisica, il ravvedimento operoso di quest'ultima avrebbe l'effetto di non estinguere la responsabilità della prima ex D. Lgs. 231/2001 e di risolversi, anzi, in una denuncia in danno dell'ente, di fatto impossibilitato, in ragione del già richiamato principio di *autonomia*, di beneficiare dell'istituto premiale<sup>28</sup>.

Il che, lungi dal costituire un motivo di respiscenza per l'evasore/persona fisica finisce, al contrario, per disincentivare il pagamento del debito erariale<sup>29</sup>.

### **3.1.2. I sistemi fraudolenti transfrontalieri quale (dubbia) condizione di punibilità dell'ente per i reati-presupposto introdotti dalla novella del 2020.**

Un ulteriore profilo di criticità, come già innanzi evidenziato, attiene alle modifiche apportate all'art. 25-*quinquiesdecies*, D. Lgs. 231/2001, dal D. Lgs. 75/2020.

Questa "seconda novella" ha infatti introdotto, nel catalogo dei reati-presupposto dell'ente, le fattispecie di dichiarazione infedele (art. 4, D. Lgs. 74/2000), di omessa dichiarazione (art. 5) e di indebita compensazione (art. 10-*quater*), condizionandone tuttavia la rilevanza ex art. D. Lgs. 231/2001 alla circostanza che siano commessi "nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro".

La prima condizione è quella che genera maggiori perplessità<sup>30</sup>.

In particolare, occorre domandarsi quando possa dirsi "transfrontaliero" il "sistema fraudolento" e in che modo possa coniugarsi tale ultima locuzione a fattispecie di reato tipicamente non connotate da condotte fraudolente.

Il corretto inquadramento delle nuove fattispecie, infatti, è di assoluta rilevanza nella prospettiva degli enti, chiamati ora a predisporre (o ad aggiornare) i modelli di organizzazione, gestione e controllo, con procedure volte a prevenire anche gli illeciti in esame.

Quanto al primo punto, nel silenzio del D. Lgs. 75/2020 e della Relazione illustrativa, viene quasi automatico il riferimento alla nozione di "reato transazionale", contenuta nell'art. 3, L. 16 marzo 2006, n. 146, di "Ratifica ed esecuzione della Convenzione e dei Protocolli delle Nazioni Unite contro il crimine organizzato transnazionale, adottati dall'Assemblea generale il 15 novembre 2000 ed il 31 maggio 2001", che presuppone la sua commissione in uno Stato e, alternativamente, la "preparazione, pianificazione, direzione o controllo"... "in un altro Stato", ovvero l'implicazione di "un gruppo criminale organizzato impegnato in attività criminali in più di uno Stato", o ancora gli "effetti sostanziali in un altro Stato".

Tuttavia, nei casi in cui la Suprema Corte ha affrontato il tema del "reato transazionale" in relazione agli illeciti fiscali, il requisito della transnazionalità è stato ricavato, per lo più, dalla operatività, in più Stati, del "gruppo criminale organizzato"<sup>31</sup>, requisito di per sé non in grado di definire l'accezione di "sistemi ... transfrontalieri", contenuta nell'art. 25-*quinquiesdecies*, D. Lgs. 231/2001.

Che si tratti di una locuzione inedita e di diretta derivazione sovranazionale è, del resto, confermato dal fatto che anche la Direttiva (UE) 2018/822 del 25 maggio 2018, sullo scambio automatico obbligatorio di informazioni relative a meccanismi transfrontalieri che presentano determinati rischi di elusione o evasione (c.d. Direttiva DAC 6 - *Directive on Administrative Cooperation*), implementata dall'Italia con il D. Lgs. 30 luglio 2020, n. 100, abbia adoperato l'aggettivo "transfrontaliero" per indicare i meccanismi di pianificazione fiscale aggressiva e di occultamento degli attivi, finalizzati a ridurre le imposte esigibili e a trasferire gli utili imponibili verso regimi tributari più favorevoli.

A questi ultimi è d'uopo fare riferimento, per individuare il corretto ambito di applicazione della norma in esame.

Tale opzione ermeneutica, invero, oltre che risultare coerente con le finalità sottese ad

entrambe le direttive (la tutela degli interessi finanziari dell'UE), appare avallata dalla sinonimia dei vocaboli *meccanismo* (contenuto nel D. Lgs. 100/2020, attuativo della Direttiva DAC 6) e *sistema* (introdotto dal D. Lgs. 75/2020, con cui è stata implementata dall'Italia la Direttiva PIF), ambedue associati all'aggettivo "transfrontaliero", ma solo il primo dei quali puntualmente definito dall'art. 2, D. Lgs. 100/2020<sup>32</sup>.

Così ragionando, è allora possibile concludere che, per aversi un "sistema transfrontaliero", occorre innanzitutto rintracciare una pluralità di autori fiscalmente non residenti nello stesso Stato e una comune programmazione che connoti il loro rapporto in chiave evasiva.

Quella qui proposta, del resto, appare l'unica via per fissare il contenuto della norma, di modo da recuperarne la tassatività, risultando altrimenti la nozione di "sistemi fraudolenti" affatto indeterminata e, come tale, sfuggente.

Più ardui si rivelano gli sforzi interpretativi con riferimento al secondo dei due "requisiti di operatività", per gli enti, dei reati-presupposto inseriti nell'art. 25-*quinquiesdecies* dal D. Lgs. 75/2020.

Come anticipato, per la configurabilità della responsabilità dell'ente in relazione ai delitti contemplati dagli artt. 4, 5 e 10-*quater*, si richiede che il "sistema", nell'ambito del quale essi vengono realizzati, sia connotato da fraudolenza.

Ebbene, posto che in tali fattispecie non viene tipizzata alcuna condotta fraudolenta, non si vede come possa conciliarsi, con esse, *l'incipit* del nuovo comma 1-*bis* dell'art. 25-*quinquiesdecies*<sup>33</sup>.

Una parte della dottrina<sup>34</sup> ha proposto di rifarsi alla definizione di "mezzi fraudolenti", contenuta nell'art. 3, D. Lgs. 74/2000, in quanto "*l'unica potenzialmente utile in ambito penal-tributario*".

Tale nozione, tuttavia, specificamente riferita alla fattispecie di *Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, contemplata dallo stesso art. 3, non sembra estensibile ai casi di responsabilità da reato dell'ente introdotti dal D. Lgs. 75/2020, identificandosi il "mezzo" con lo "strumento" di commissione della frode, inevitabilmente mancante nelle ipotesi in cui quest'ultima sia estranea alla *tipicità del fatto*.

Stessa cosa a dirsi per la nozione di "atti fraudolenti", contenuta nell'art. 11, D. Lgs. 74/2000, ove si inerisce chiaramente a condotte di tipo simulatorio.

L'unica chiave di lettura per la locuzione "*sistemi transfrontalieri fraudolenti*" pare essere, allora, quella che valorizza il primo di questi tre vocaboli: il concetto di sistematicità rimanda, infatti, a quello di reiterazione e impone, così, di escludere,

dal perimetro applicativo della norma, le condotte evasive *isolate*, che saranno conseguentemente suscettibili, al più, di dar luogo alla sola responsabilità penale della persona fisica, in relazione agli artt. 4, 5 e 10-*quater* D. Lgs. 74/2000. È proprio nella sistematicità, del resto, che si "annidano" quelle pratiche suscettibili, *nel loro insieme*, di dar luogo a *fraudolenza*, ed è ad esse, pertanto, che si dovrà fare riferimento per l'individuazione dei fatti rilevanti ai fini della responsabilità da reato dell'ente.

Così individuato il (possibile) significato da attribuire all'espressione "*sistemi fraudolenti transfrontalieri*", non resta allora che domandarsi come essa debba collocarsi rispetto alla struttura dell'illecito amministrativo dipendente da reato.

Giova preliminarmente rilevare, in ordine a questo punto, che la realizzazione della condotta delittuosa nell'ambito dei sistemi innanzi definiti non costituisce l'unica condizione per ritenere l'ente *responsabile* dei delitti previsti dagli artt. 4, 5 e 10-*quater* D. Lgs. 74/2000: è a altresì necessario, infatti, che questi ultimi siano commessi "*al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro*".

Duplici, quindi, è la tecnica adottata per delimitare l'area del "penalmente rilevante per l'ente": sul piano oggettivo, si richiede l'inclusione della condotta delittuosa in un meccanismo "sistemico" operante oltre confini statali; sul piano soggettivo, la finalizzazione di essa all'evasione dell'IIVA per un importo minimo.

Orbene, identificandosi l'obiettivo di tutela del legislatore del 2020 (come già detto) negli *interessi finanziari dell'Unione Europea* e rispondendo le due condizioni in parola proprio a tale scopo, non v'è dubbio che le stesse vadano collocate all'interno, e non all'esterno dell'offesa già cagionata con la commissione del fatto.

Nondimeno, esse appaiono irrilevanti ai fini del perfezionamento (e della consumazione) dei reati-presupposto, dei quali la persona fisica continuerà dunque a rispondere, anche in caso di mancato *avveramento* delle condizioni.

Ciò porta a ritenere che l'inciso "*se commessi nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro*", racchiuso nel comma 1-*bis* dell'art. 25-*quinquiesdecies*, configuri due clausole assimilabili alle condizioni obiettive di punibilità intrinseche ma operanti, beninteso, con esclusivo riferimento alla responsabilità degli enti<sup>35</sup>.

Di talché, in caso di loro mancato avveramento, dei reati tributari contemplati dagli artt. 4, 5 e

10-*quater*, D. Lgs. 74/2000 continuerà a rispondere la persona fisica, ma non la persona giuridica.

### 3.2. Il potenziale rischio di sovrapposizione degli interventi punitivi.

Un secondo problema attiene, come si diceva in premessa, alla risposta sanzionatoria multilivello per i medesimi fatti illeciti.

A ben vedere il tema, già oggetto di un approfondito dibattito in dottrina<sup>36</sup>, concerne non tanto la coesistenza della sanzione penale, prevista per le persone fisiche dal D. Lgs. 74/2000, con quella ora introdotta per l'ente nel D. Lgs. 231/2001, quanto più la contestuale operatività di quest'ultima, di natura "amministrativa da reato", con quelle, sempre di carattere amministrativo ma derivanti da illeciti tributari, applicabili "esclusivamente a carico della persona giuridica", ai sensi dell'art. 7, D. L. 296/2003 (convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, L. 24 novembre 2003, n. 326), ovvero *in via solidale* all'ente e alla persona fisica (ai sensi dell'art. 11, D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472).

La forte valenza repressiva dei due sistemi sanzionatori da ultimo citati e la loro potenziale applicabilità all'*idem factum* indurrebbero, infatti, ad attribuire ad entrambi la valenza di "ammenda penale", alla stregua dei c.d. criteri di Engel<sup>37</sup>.

Purtuttavia, non si può fare a meno di rilevare come il formante giurisprudenziale della Corte di Strasburgo, in gran parte recepito dalla Consulta<sup>38</sup>, attenga per lo più ai casi in cui, per uno stesso fatto, siano previsti diversi binari sanzionatori (penale e amministrativo), non già a quelli in cui coesistono più sanzioni della medesima natura.

Sicché il problema, che si pone oggi *esclusivamente* per la responsabilità amministrativa della persona giuridica (chiamata a rispondere, dal 2003, "in via esclusiva" per l'illecito tributario non costituente reato e, a partire dallo scorso anno, per i reati tributari "in aggiunta" alla persona fisica), potrebbe essere risolto combinando i parametri funzionali al rispetto del divieto di *ne bis in idem* con i criteri normativi per l'interpretazione e l'applicazione delle sanzioni amministrative e penali.

In particolare, per quanto attiene agli illeciti tributari previsti come reato, il principio di specialità, sancito tanto dall'art. 19 D. Lgs. 74/2000, quanto dall'art. 9, L. 689/81, dovrebbe scongiurare l'operatività, a carico dell'ente, delle sanzioni amministrative diverse da quelle contemplate dall'art. 25-*quindiesdecies*, D. Lgs. 231/2001.

Ciò in ragione del fatto che la *corporate liability*, seppur costituente un *tertium genus* di responsabilità di carattere essenzialmente

punitivo<sup>39</sup>, nondimeno ha una "natura complessa", di cui il reato-presupposto è una parte e non il tutto. Di qui, la conclusione per cui, se *il fatto* della persona giuridica, per quanto autonomo da quello della persona fisica, è comunque dipendente da esso, allora è al reato-presupposto (costituendo esso stesso un elemento specializzante dell'illecito amministrativo) che si deve fare riferimento per individuare la sanzione amministrativa in concreto applicabile<sup>40</sup>.

È d'uopo rilevare, in ogni caso, come l'opzione ermeneutica proposta da una attenta dottrina, di "scomputare" la sanzione pecuniaria irrogata da quella ancora da applicare, secondo il meccanismo delineato in materia di *market abuse* dall'art. 187-*terdecies*, D. Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58<sup>41</sup>, risulti certamente una valida soluzione; purtuttavia, in assenza di una disposizione di analogo tenore per gli illeciti tributari, essa sarebbe affidata alla assoluta discrezionalità del giudice, non vincolato a percorrerla.

In questa prospettiva, sarebbe certamente auspicabile un intervento di raccordo da parte del legislatore.

### 3.3. Il delitto tentato (cenni).

Tra le principali novità introdotte dalla novella del 2020 vi è anche l'aggiunta, all'art. 6, D.Lgs. 74/2000, di un "inedito" comma 1-*bis*, a mente del quale "Salvo che il fatto integri il reato previsto dall'articolo 8, la disposizione di cui al comma 1 non si applica quando gli atti diretti a commettere i delitti di cui agli articoli 2, 3 e 4 sono compiuti anche nel territorio di altro Stato membro dell'Unione europea, al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un valore complessivo non inferiore a dieci milioni di euro".

Analogamente a quanto si è già visto per i reati introdotti nel "catalogo 231" dal D. Lgs. 75/2020, anche per il delitto tentato la "punibilità" soggiace ad una duplice condizione: la dimensione transazionale (ma in tal caso *intra-UE*) del reato e la soglia di rilevanza di dieci milioni di euro di evasione dell'IVA.

Al di fuori di tali ipotesi, gli illeciti dichiarativi non sono punibili in forma tentata, secondo quanto disposto dal co. 1 dello stesso art. 6.

La scelta di estendere l'area del penalmente rilevante (sia pur alle condizioni poc'anzi viste) al tentativo appare tuttavia problematica, per un duplice ordine di ragioni.

Innanzitutto, per gli illeciti presi in considerazione dalla nuova norma.

Le dichiarazioni infedeli e fraudolente *si consumano*, infatti, con l'invio, da parte del contribuente, della presentazione o della trasmissione per via

telematica<sup>42</sup> del modello IVA, elemento questo di per sé sufficiente a realizzare anche il fine della programmata evasione di quanto dovuto.

Trattasi di reati di pericolo presunto<sup>43</sup> o di mera condotta e a consumazione istantanea, avendo con essi il legislatore già inteso rafforzare, in via anticipata, la tutela del bene giuridico protetto, cioè l'interesse patrimoniale dello Stato a riscuotere ciò che è fiscalmente dovuto<sup>44</sup>.

Proprio tale loro natura, che ne rende già dubbia la legittimità costituzionale alla luce principio di offensività<sup>45</sup>, pone questi reati in una posizione incompatibile con la forma del tentativo, sia per l'eccessivo arretramento della soglia del penalmente rilevante, sia per l'identità strutturale tra le due diverse forme di manifestazione del reato.

Invero, le condotte oggetto delle fattispecie delittuose contemplate dalla "nuova norma sul tentativo" sono quelle preparatorie e prodromiche al conseguimento dell'obiettivo programmato (l'evasione fiscale), vale a dire proprio quelle attività che, collocandosi al principio dell'esecuzione (ovvero in un momento immediatamente antecedente ad essa), avrebbero rilevanza per la forma tentata.

Per tali ragioni, l'impianto dell'art. 56 non può dirsi affatto compatibile, neppure alle condizioni poste dal legislatore della riforma, con i delitti dichiarativi contemplati dal co. 1 bis dell'art. 6, D. Lgs. 74/2000.

Si ritiene, anzi, che, dietro questa nuova estensione della punibilità, si possa celare una pericolosa forma di responsabilità basata non già sulla *quantomeno-potenziabile* idoneità lesiva della condotta (o del fatto nel suo insieme) rispetto all'interesse dello Stato alla riscossione, bensì sulla "volontà ribelle" dell'evasore che, per tale via, viene *bollato* come "nemico da combattere"<sup>46</sup>.

Il secondo aspetto problematico involge, segnatamente, la responsabilità da reato degli enti. L'operatività della norma del co. 1-bis, art. 6 cit. rispetto a questi ultimi è resa possibile, infatti, dal disposto dell'art. 26, D. Lgs. 231/2001.

Orbene, le forti riserve già esplicitate innanzi, con riferimento al *tentativo delle persone fisiche*, valgono, ancor di più, per la responsabilità da reato delle persone giuridiche.

Sorge, in particolare, il problema di coordinare il tentativo di dichiarazione infedele o fraudolenta, con i criteri oggettivi di imputazione della responsabilità dell'ente, non essendo invero possibile rintracciare, rispetto agli atti squisitamente ideativi o preparatori degli illeciti dichiarativi<sup>47</sup>, un *interesse della persona giuridica in senso oggettivo*, ravvisabile solo allorché la persona fisica abbia agito proprio allo scopo di far conseguire un'utilità all'ente<sup>48</sup>.

Si ritiene, pertanto, che il tentativo di dichiarazioni infedeli e fraudolente esuli dal campo applicativo dell'art. 26, D. Lgs. 231/2001, non essendo in concreto ravvisabile alcun *interesse* dell'ente, rispetto a condotte che si pongono ad un livello solo embrionale dell'*iter criminis*.

#### 4. Il "nuovo volto" del Modello 231.

Le novità normative sin qui solo sinteticamente richiamate impongono di valutare la rilevanza del rischio fiscale (*tax risk assessment*) da un nuovo angolo di visuale.

Più volte ribadita l'importanza di tale analisi da parte dell'OCSE<sup>49</sup>, è d'uopo rilevare come essa comprenda, oggi, non solo i già noti (per quanto in parte nuovi) strumenti di cooperazione Fisco-contribuente, ma soprattutto l'individuazione di strumenti preventivi funzionali scongiurare le ricadute, in capo all'ente, delle violazioni tributarie poste in essere dalla persona fisica.

Si inerisce a volutamente alle "violazioni tributarie" nel loro insieme, in quanto si ritiene che il modello di organizzazione, gestione e controllo possa assolvere, oltre che la sua *tipica* funzione esimente rispetto agli illeciti dipendenti da reato, un ruolo strategico per orientare i processi decisionali a livello aziendale.

In tal guisa, è utile passare in rassegna, sia pur per brevissimi cenni, gli strumenti attraverso cui si è evoluto, nel corso degli anni, il rapporto tra Fisco e contribuente (e, per quello che qui maggiormente interessa, tra Fisco e impresa), originariamente basato sulla contrapposizione e, poi, gradualmente impostato sul dialogo.

Il percorso inizia con l'introduzione, ad opera della Legge di Stabilità 2015, del c.d. *cambiavverso*, definito come "*un nuovo modello di cooperazione tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti, improntato su nuove, più avanzate e trasparenti forme di colloquio, anche prima che il contribuente formalizzi la sua dichiarazione e che gli sia notificato un accertamento fiscale, al fine di stimolare l'adempimento spontaneo degli obblighi tributari*"<sup>50</sup> e caratterizzato dall'invio, da parte dell'Amministrazione finanziaria, di una lettera di *compliance* al contribuente<sup>51</sup> prima dell'adozione di un "atteggiamento repressivo" attraverso l'avviso di accertamento.

L'evoluzione prosegue con il superamento degli "Studi di settore" (basati su un metodo di determinazione induttiva e, dunque, presuntiva) e la contestuale introduzione degli "Indicatori Sintetici di Affidabilità" (I.S.A., noti anche come *indici di compliance*)<sup>52</sup>, basati su un meccanismo di identificazione del "rischio tributario" del

contribuente (*rating*) attraverso una serie di elementi economici rilevanti<sup>53</sup>.

Viene poi introdotto il regime di “adempimento collaborativo” (*cooperative compliance*), ad opera del D. Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, rubricato “*Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della Legge 11 marzo 2014, n. 23*”, rivolto ai contribuenti dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (inteso quale rischio di operare in violazione di norme di natura fiscale o in contrasto con i principi o con le finalità dell’ordinamento tributario), in conformità al documento *OCSE 2013 - Cooperative Compliance - A Framework*.

L’intervento normativo da ultimo citato assume un peculiare rilievo ai fini della presente trattazione.

Esso introduce, infatti, il sistema dei presidi aziendali orientati a prevenire i rischi fiscali, indicando altresì i requisiti essenziali del *Tax Control Framework*:

1. Strategia fiscale;
2. Ruoli e responsabilità;
3. Procedure;
4. Monitoraggio;
5. Adattabilità al contesto interno ed esterno;
6. Relazione agli organi di gestione.

L’adozione del *Tax Control Framework*, proprio come il Modello 231, non costituisce un “obbligo” per l’impresa (o per il contribuente); purtuttavia, esso consente di accedere al suddetto regime di adempimento collaborativo, cui sono riconnessi effetti di natura premiale<sup>54</sup>.

Tali caratteristiche inducono a ritenere che i due sistemi (quello previsto dall’art. 4, D. Lgs. 128/2015, e quello previsto dagli artt. 6, co.1, lett. a) e 7, co. 2, D. Lgs. 231/2001) possano operare sinergicamente, attraverso la cooperazione dei diversi ruoli e funzioni aziendali, nonché condividendo (ove possibile) procedure e forme di controllo in grado di soddisfare le finalità di entrambi<sup>55</sup>.

Si cercherà, ora, di tratteggiare le fasi essenziali della predisposizione (o dell’aggiornamento) del Modello 231 così integrato<sup>56</sup>.

I) La prima fase, di verifica preliminare (*scoping*), è volta alla comprensione del campo di azione e alla quantificazione/qualificazione del livello di impegno aziendale. Sarà dunque necessario identificare le *attività* e i *soggetti* titolari dei rischi e dai quali dovranno essere assunte le informazioni essenziali in merito al comparto organizzativo.

II) La seconda fase è volta a individuare i rischi potenziali, attraverso una “mappatura” delle aree sensibili, con indicazione del *sistema integrato dei controlli interni* eventualmente già esistente

all’interno dell’ente<sup>57</sup>.

In ogni caso, sarà necessario stilare protocolli operativi per le “aree di rischio” identificate.

Al fine di realizzare in modo efficace la valutazione dei *tax & crime risk*, può rivelarsi utile il ricorso a *check-list*, atte a comprendere, su una scala di punteggio, la gravità del rischio fiscale per l’azienda (avuto riguardo, ad esempio, al rapporto tra l’entità della sanzione collegata alla violazione e fatturato).  
III) La *Gap Analysis* dovrà far emergere le aree non conformi, dando conto dei processi non adeguati e delle azioni da intraprendere.

IV) In sede di redazione del Modello 231, occorrerà prendere in esame specifici protocolli che tengano il più possibile conto, oltre che della normativa di riferimento, della “realtà empirica”.

A tale scopo, sarà utile attingere alla giurisprudenza e, ove emesse, alle circolari della Guardia di Finanza, onde individuare, con approccio non solo generale e astratto ma anche casistico, le modalità di verifica degli illeciti cui adeguare i protocolli di indagine, monitoraggio ed intervento.

Si consideri, a titolo di esempio, il delitto di *Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti* (art. 2, D. Lgs. 74/2000), in cui l’ “oggetto materiale del reato” è costituito dalla dichiarazione annuale dei redditi e dal modello sull’IVA.

Nessuno dei documenti innanzi citati contempla, tuttavia, l’indicazione di numero, data di emissione e “controparte” di “*fatture o di altri documenti*”; in essi è riportata, invero, solo la somma algebrica delle operazioni avvenute nel periodo d’imposta considerato.

Occorrerà, allora, intervenire sulle precedenti fasi e attività di contabilizzazione dei documenti fiscali, prevenendo l’inclusione di fatture o altri documenti inesistenti (ovvero recanti un valore superiore a quello reale), attraverso presidi in grado di assicurare l’effettività della prestazione e il suo esatto valore<sup>58</sup>.

A *latere* della attività di progettazione e/o aggiornamento del Modello 231 *integrato*, occorrerà altresì predisporre una adeguata formazione e informazione sui suoi “nuovi” contenuti, e affiancare, alle funzioni di controllo già esistenti, una o più figure esperte con specifiche competenze in materia fiscale, con le quali possa eventualmente interloquire, per l’efficace espletamento dei suoi compiti, l’Organismo di Vigilanza.

In ordine a tali aspetti, non si può che auspicare l’elaborazione di *best practices*<sup>59</sup> e di spunti operativi da parte dell’Amministrazione Finanziaria, per la realizzazione e l’efficace attuazione di un modello di organizzazione, gestione e controllo così concepito.

1 Convertito con modificazioni dalla L. 19 dicembre 2019, n. 157 (in G.U. 24/12/2019, n. 301).

2 Cfr., P. IELO, *Commissione Greco: dall'usura alla frode verso una più ampia responsabilità* degli enti, in *Guida dir.*, 2010, 1, p. 23; nonché G. GATTA, *i profili di responsabilità penale nell'esercizio della corporate tax governance*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it).

3 L'art. 2 del D. Lgs. 75/2020 ha invero modificato l'art. 6, D. Lgs. 74/2000, soggiungendolo di un nuovo comma 1 bis, a mente del quale "salvo che il fatto integri il reato previsto dell'articolo 8, la disposizione di cui al comma 1 non si applica quando gli atti diretti a commettere i delitti di cui agli articoli 2, 3 e 4 sono compiuti anche nel territorio di altro Stato membro dell'Unione europea, al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un valore complessivo non inferiore a dieci milioni di euro".

Sicché, in base a tale disposizione, i delitti "dichiarativi", contemplati dagli artt. 2, 3 e 4, sono ora punibili anche in forma tentata, sempreché: a) siano commessi allo scopo di evadere l'IVA (e non anche, dunque, le imposte dirette), per un valore non inferiore a dieci milioni di euro; b) il fatto non sia punibile come emissione di fatture o altri documenti per fatture inesistenti; c) il reato sia transnazionale.

4 Vds. *Considerando* n. 14, Direttiva PIF: "Nella misura in cui gli interessi finanziari dell'Unione possono essere lesi o minacciati dalla condotta imputabile a persone giuridiche, queste dovrebbero essere responsabili dei reati commessi in loro nome, quali definiti nella presente direttiva".

5 Cfr., sul punto, Sez. Un., 5 marzo 2014 (ud. 30 gennaio 2014), n. 10561, di cui si dirà anche *infra*: "le Sezioni Unite sono consapevoli che la situazione normativa delineata presenta evidenti profili di irrazionalità, oltre che per gli aspetti già segnalati nell'ordinanza di rimessione, anche perché il mancato inserimento dei reati tributari fra quelli previsti dal d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231, rischia di vanificare le esigenze di tutela delle entrate tributarie, a difesa delle quali è stato introdotto la L. n. 244 del 2007, art. 1, comma 143"... "Tale irrazionalità non è peraltro suscettibile di essere rimossa sollevando una questione di legittimità costituzionale, alla luce della costante giurisprudenza costituzionale secondo la quale l'art. 25 Cost., comma 2, deve ritenersi ostativo all'adozione di una pronuncia additiva che comporti effetti costitutivi o peggiorativi della responsabilità penale, trattandosi di interventi riservati in via esclusiva alla discrezionalità del legislatore. (Sez. U, n. 38691 del 25/06/2009, Caruso, Rv. 244189).

Le Sezioni Unite non possono quindi che segnalare tali irrazionalità ed auspicare un intervento del legislatore, volto ad inserire i reati tributari fra quelli per i quali è configurabile responsabilità amministrativa dell'ente ai sensi del D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231."

6 Cfr., *ex multis*, Cass. Pen., Sez. III, 4 luglio 2013, n. 36927, avente ad oggetto proprio la confisca per equivalente nei reati tributari: "La confisca per equivalente ha natura sanzionatoria, sicché la stessa va disposta in via principale nei confronti del soggetto che ha commesso il reato. Non deve, peraltro, sussistere un rapporto di necessaria pertinenzialità tra i beni oggetto della misura ablatoria ed il reato, essendo sufficiente che i beni di cui viene disposta la confisca, e preliminarmente il sequestro, corrispondano per valore al prezzo e, nel caso delle violazioni tributarie, al profitto del reato a nulla rilevando il fatto che tale profitto sia andato a beneficio di un soggetto diverso dall'autore dell'illecito".

7 Cass. Pen., Sez. III, 19 luglio 2011 (ud. 07 giugno 2011), n. 28731.

8 Tale orientamento, che aveva certamente il pregio di aderire maggiormente al principio di legalità, andava incontro, però, ad un limite di carattere pratico: quello di accertare la natura fittizia dell'apparato societario, attraverso indici rivelatori empirici non sempre esaustivi, quali la effettiva autonomia giuridica e la concreta operatività. Cfr., sul punto, Cass. Pen., Sez. III, 7 novembre 2018 (ud. 13 luglio 2018), n. 50151, che, pronunciandosi su un ricorso in via cautelare a seguito di sequestro operato in relazione al reato di omessa dichiarazione (Iva e imposte dirette), ex art. 5 D. Lgs. 74/2000 ha di fatto svalutato la rilevanza della mancanza di autonomia gestionale e finanziaria delle dipendenti addette alla sede lussemburghese della società ritenuta "schermo fittizio" degli imputati, ritenendola per converso frutto di un'operazione di mera esterovestizione di altra società con sede a Milano.

9 Sez. Unite, n. 10561/2014, cit.

10 Vds. G. VARRASO, *Punti fermi, disorientamenti interpretativi e motivazioni "inespresse" delle Sezioni Unite in tema di sequestro a fini di confisca e reati tributari*, in *Cass. pen.*, 2014, 9, p. 2806: "...non si comprendono appieno i successivi passaggi argomentativi utilizzati dalle Sezioni unite per introdurre a livello definitorio e, ancora una volta, in via pregiudiziale alla soluzione del contrasto un distinguo tra confisca diretta e indiretta, che non pare condivisibile e che contrasta con precedenti arresti delle stesse Sezioni unite proprio in ambito fiscale In modo perentorio e generale si afferma: «deve essere tenuto ben presente che la confisca del profitto, quando si tratta di denaro o di beni fungibili, non è confisca per equivalente, ma confisca diretta» e dopo aver citato in particolare un primo precedente e un principio di diritto che riguarda la fattispecie ben diversa della concussione e un secondo precedente in materia di reati tributari estraneo alla confisca di cui alla prima parte dell'art. 322-ter, comma 1, c.p. , si aggiunge, senza "rinnegare" il criterio di pertinenzialità immancabile nella confisca diretta e in modo sempre perentorio e generale, «che nella nozione di profitto funzionale alla confisca rientrano non soltanto i beni appresi per effetto diretto ed immediato dell'illecito, ma anche ogni altra utilità che sia conseguenza, anche indiretta o mediata, dell'attività criminosa»; nonché "la trasformazione che il denaro, profitto del reato, abbia subito in beni di altra natura, fungibili o infungibili,

non è quindi di ostacolo al sequestro preventivo il quale ben può avere ad oggetto il bene di investimento». La cripticità dei passaggi impone, in primis, una corretta lettura della sentenza “Miragliotta”, la quale in effetti, nell’allargare il profitto ai c.d. surrogati, ha ritenuto profitto confiscabile il bene immobile acquistato con il denaro causalmente riconducibile in via immediata e diretta al fatto di reato con riguardo, però, sempre al delitto di concussione e senza, in ogni caso, scalfire il “criterio di selezione” della pertinenzialità. La sentenza “Miragliotta”, in più punti, richiede «che siano indicati in modo chiaro gli elementi indiziari sulla cui base determinare come i beni sequestrati possano considerarsi in tutto o in parte l’immediato prodotto di una condanna (rectius condotta) penalmente rilevante o l’indiretto profitto della stessa, siccome frutto di reimpiego da parte del reo del denaro o di altre utilità direttamente ottenuti dai concussi» La definizione di “surrogati” conferma il risultato: si tratta di beni acquistati con denaro di cui risulti accertata la concreta provenienza dal reato. È solo la certa provenienza delittuosa del denaro, possibile nelle fattispecie di natura sinallagmatica quale la concussione ma non nei reati tributari, a consentire il sequestro del surrogato medesimo».

11 Cass. Pen., Sez. Un., 21 luglio 2015 (ud. 26 giugno 2015), n. 31617.

12 Si veda, sul punto, l’approfondita analisi svolta da A. KELLER, *Confisca diretta del denaro e prova dell’assenza di pertinenzialità: la recente giurisprudenza di legittimità erige i primi fragili argini alle sentenze Gubert e Lucci*, in *archivioldpc.dirittopenaleuomo.org*, 6/2019, 82.

13 Cfr. *Relazione mass.* n. III/05/2015.

14 Si considerino, in proposito, gli arresti giurisprudenziali relativi al sequestro di somme depositate su conto corrente, in cui viene riaffermata la centralità, ai fini della legittimità della misura ablatoria, del nesso di pertinenzialità al reato (cfr. Cass. Pen., Sez. VI, 16 aprile 2015 (ud. 26 marzo 2015), n. 15923 e Cass. Pen., Sez. V, 15 aprile 2015 (ud. 12 febbraio 2015), n. 16008; nonché: Cass. Pen., Sez. III, 27 luglio 2018 (ud. 30 ottobre 2017), n. 8995, con nota di G. DELLA VOLPE, *La confisca nei reati tributari: ermenutici correttivi e problemi irrisolti*, in [www.giurisprudenzapenale.com](http://www.giurisprudenzapenale.com), 4, 2018, pp. 1-20; Cass. Pen. Sez. III, 29 settembre 2018 (ud. 12 luglio 2018), n. 41104; Cass. Pen., Sez. III, 11 febbraio 2019 (ud. 04 ottobre 2018) n. 6348.

15 Ne riferisce ampiamente E. TARQUINI, *Gli artt. 25-ter e 25-octies d.lgs. 231/01 nel prisma della tassatività: ‘tensione’ effettiva o soltanto apparente?*, in *Sist. Pen.*, 1/2020, p. 83, sgg.

16 Cfr., in proposito, Cass. Pen., Sez. I, 16 dicembre 2014 (ud. 15 luglio 2014), n. 52179: “Non può essere considerata persona estranea al reato e quindi non vanta alcun diritto alla restituzione dei beni confiscati, la società nel cui interesse siano stati commessi illeciti tributari, del cui profitto, a seguito di attività di riciclaggio, altri soggetti si siano impossessati”.

17 In tal senso si è espressa, tra le altre, Cass. pen. Sez. VI, 24 gennaio 2013 (ud. 20 dicembre 2013), n. 3635, annullando il sequestro funzionale a confisca per equivalente sino alla somma complessiva di oltre otto miliardi di euro, applicato dal Gip di Taranto nei confronti di ILVA S.p.A., Riva FI.RE. S.p.A. e Riva Forni elettrici S.p.A.: “La rilevanza, ai fini della responsabilità dell’ente, di reati non presupposto non può essere indirettamente recuperata, ai fini della individuazione del profitto confiscabile, nella diversa prospettiva di una loro imputazione quali delitti-scopo del reato associativo, poiché in tal modo la norma incriminatrice di cui all’art. 416 c.p., relativa all’associazione a delinquere - essa, sì, inserita nell’elenco dei reati presupposto ex art. 24-ter del D.Lgs. n. 231/2001, a seguito della modifica apportata dalla legge n. 94/2009, art. 2 - si trasformerebbe, in violazione del principio di tassatività del sistema sanzionatorio contemplato dal D.Lgs. n. 231/2001, in una disposizione “aperta”, dal contenuto elastico, potenzialmente idoneo a ricomprendere nel novero dei reati - presupposto qualsiasi fattispecie di reato”.

18 Cass. pen., Sez. III, 23 novembre 2015 (ud. 14 ottobre 2015), n. 46162; id., 25 giugno 2015 (ud. 4 marzo 2015), n. 26725.

19 Il riferimento è a Cass. Pen., Sez. III, 04 marzo 2020 (ud. 29 novembre 2019), n. 8785, con nota di C. SANTORIELLO, *Associazione per delinquere e responsabilità da reato degli enti: è necessaria l’inclusione dei delitti-scopo nel catalogo dei reati presupposto?*, in *Ilpenalista.it*, 28 aprile 2020.

20 F.C. BEVILACQUA, *Reati associativi e responsabilità degli enti: spunti a margine di una ricerca*, in A. ALESSANDRI (a cura di), *Espansione della criminalità organizzata nell’attività d’impresa al nord*, Giappichelli, 2017, 128, p. 136.

21 Ma non anche di quella “per sproporzione”, prevista nell’art. 12-ter, D. Lgs. 74/2000 a carico della persona fisica.

22 R. BARTOLI, *Ancora sulle incongruenze della recente riforma in tema di reati tributari e responsabilità dell’ente*, in *Sist. Pen.*, 7/2020, pp. 155-162.

23 O. VANNINI, voce *Resipiscenza*, in *Enc. it.*, XXIX, Roma, 1936, p. 88-89: “Resipiscenza del reo, giuridicamente rilevante, è quel contegno del colpevole, volontario ed efficace a impedire o attenuare o eliminare le conseguenze del reato”...”L’efficacia esimente o attenuante della resipiscenza del reo, oltre che fondarsi su motivi di giustizia (minore entità dell’offesa al diritto) e su ragioni sintomatiche (minore capacità a delinquere), trova la sua giustificazione anche nell’opportunità di creare nel colpevole motivi d’incitamento a limitare il più possibile gli effetti lesivi dell’infrazione compiuta”.

24 N. BOBBIO, *Dalla struttura alla funzione. Nuovi studi di teoria generale del diritto*, Giappichelli, 1977, p. 29.

25 Così la relazione di accompagnamento allo schema di decreto legislativo recante “Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, ai sensi dell’articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205” approvata il 5 gennaio

2000 dal Consiglio dei ministri, nella parte in cui viene spiegata la scelta, compiuta dal legislatore delegato dell'epoca, di costruire lo strumento premiale *soltanto* in chiave di circostanza attenuante ad effetto speciale.

26 Il riferimento è agli istituti della rottamazione, della pace fiscale e del condono.

27 Ne riferisce F. PIERGALLINI, *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente*, in *Sist. Pen.*, 04 giugno 2020, pp. 15, sgg.

28 Sulla non estensibilità delle cause di non punibilità all'ente, è d'uopo richiamare la giurisprudenza consolidatasi negli ultimi anni sull'art. 131-bis c.p. (vds., *ex multis*, Cass. Pen., Sez. III, 15 gennaio 2020 (ud. 10 luglio 2019), n. 1420: "E' stata chiarita anche la natura autonoma della responsabilità dell'ente rispetto a quella penale della persona fisica che ponga in essere il reato-presupposto. Ai sensi del D.Lgs. n. 231 del 2001, art. 8, rubricato per l'appunto "autonomia della responsabilità dell'ente", la responsabilità dell'ente deve essere affermata anche nel caso in cui l'autore del suddetto reato non sia stato identificato, non sia imputabile, ovvero il reato sia estinto per causa diversa dall'amnistia (Sez. 5, n. 20060 del 4 aprile 2013 P.M. in proc. Citibank, Rv. 255414; Sez. 6, n. 28299 del 10 novembre 2015, Bonomelli, Rv. 267048). Ciò significa che la responsabilità amministrativo-penale da organizzazione prevista dal D.Lgs. n. 231 del 2001 investe direttamente l'ente, trovando nella commissione di un reato da parte della persona fisica il solo presupposto, ma non già l'intera sua concretizzazione. La colpa di organizzazione, quindi, fonda una colpevolezza autonoma dell'ente, distinta anche se connessa rispetto a quella della persona fisica (v. Sez. 4, n. 38363 del 23/05/2018, Consorzio Melinda S.C.A., Rv. 274320). Tale autonomia esclude che l'eventuale applicazione all'agente della causa di esclusione della punibilità per la particolare tenuità del fatto impedisca di applicare all'ente la sanzione amministrativa, dovendo egualmente il giudice procedere all'autonomo accertamento della responsabilità amministrativa della persona giuridica nel cui interesse e nel cui vantaggio l'illecito fu commesso (cfr. Sez. 3, n. 9072 del 17/11/2017, dep. 28/02/2018, Ficule, Rv. 272447).

Detta causa di esclusione della punibilità non è, poi certamente applicabile alla responsabilità amministrativa dell'ente, essendo espressamente e univocamente riferita alla realizzazione di un reato, la cui punibilità viene esclusa per la particolare tenuità dell'offesa e la non abitudine del comportamento, mentre, come evidenziato, quella dell'ente trova nella realizzazione di un reato solamente il proprio presupposto storico, ma è volta a sanzionare la colpa di organizzazione dell'ente". In s. conf. Cass. pen., Sez. III, 23.01.2019, n. 11518).

29 Vds., ancora, R. BARTOLI, *Ancora sulle incongruenze della recente riforma*, cit., pp. 160-161: "il ravvedimento operoso della riorganizzazione secondo legalità mediante l'adozione dei modelli organizzativi viene richiesto quando lo stato 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".

30 Si veda, sul punto, A.M. DELL'OSSO – I. PELLECCIA, *Attuazione della Direttiva PIF ed estensione del perimetro dei reati tributari ex D. Lgs. n. 231/2001*, in *il fisco*, 34/2020, pp. 3232 – 3238.

31 Cfr., ad es., Cass. Pen., Sez. III, 24 marzo 2011 (ud. 24 febbraio 2011), n. 11969.

32 Art. 2. Definizioni.

1. Ai fini del presente decreto si intende per:

a) meccanismo transfrontaliero: uno schema, accordo o progetto, riguardante l'Italia e una o più giurisdizioni estere, qualora si verifichi almeno una delle seguenti condizioni:

1) non tutti i partecipanti allo schema, accordo o progetto risiedono, ai fini fiscali, nel territorio dello Stato;

2) uno o più partecipanti allo schema, accordo o progetto sono contemporaneamente residenti ai fini fiscali nel territorio dello Stato e in una o più giurisdizioni estere;

3) uno o più partecipanti allo schema, accordo o progetto svolgono la propria attività in una giurisdizione estera tramite una stabile organizzazione ivi situata e lo schema, accordo o progetto riguarda almeno una parte dell'attività della stabile organizzazione;

4) uno o più partecipanti allo schema, accordo o progetto, senza essere residenti ai fini fiscali o avere una stabile organizzazione in una giurisdizione estera, svolgono in tale giurisdizione un'attività;

5) lo schema, accordo o progetto può alterare la corretta applicazione delle procedure sullo scambio automatico di informazioni o sull'identificazione del titolare effettivo".

33 Si consideri, a titolo esemplificativo, l'art. 4, D. Lgs. 74/2000, ove elementi quali la clausola di sussidiarietà "Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3", la descrizione della condotta incriminata e, non da ultimo, il trattamento sanzionatorio più mite rispetto a quello previsto dalle due precedenti norme incriminatrici lascia chiaramente intendere che la dichiarazione infedele è condotta non connotata da frodolenzia.

34 A.M. DELL'OSSO – I. PELLECCIA, *Attuazione della Direttiva PIF*, cit., p. 3236.

35 L'applicazione dell'istituto contemplato dall'art. 44 c.p. al "Sistema 231" non è affatto cosa nuova. Si veda, in proposito, anche con riferimento alla identificazione del reato-presupposto quale condizione-di punibilità nel reato complesso dell'ente,

M.A. BARTOLUCCI, *L'art. 8 d.lgs. 231/2001 nel triangolo di Penrose. Tra minimizzazione del rischio-reato d'impresa e "nuove forme" di colpevolezza*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), p. 15.

36 Si veda 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, sgg.

37 Ne riferisce ampiamente M. BELLACOSA, *L'inserimento dei reati tributari nel "sistema 231": dal rischio di bis in idem alla implementazione del modello organizzativo*, in *Sist. Pen.*, fasc. 7/2020, pp. 147 – 154.

38 Il riferimento è alle sentenze C. Cost., del 24 gennaio 2018, n. 43 e 24 ottobre 2019, n. 222. In particolare, nell'ultima delle due sentenze ora citate, la Consulta ha invitato i giudici rimettenti a formulare le questioni di legittimità costituzionale in "modo empirico", ossia secondo il test di compatibilità con la CEDU, ritenuto nel caso di specie mancante.

39 Cass. Pen., Sez. Un., 18 settembre 2014 (ud. 24 aprile 2014), n. 38343, sul noto caso *Thyssenkrupp*.

40 Anche altri Autori evidenziano, sia pur sotto altri profili, come l'introduzione dei reati tributari nel "Catalogo 231" non presenti problematiche particolari in punto di *ne bis in idem*. In tal senso, si veda D. PIVA, *Reati tributari e responsabilità dell'ente: una riforma nel (ancorché non di) sistema*, in *Sist. Pen.*, 15 settembre 2020, p. 6, secondo il quale "i rischi di duplicazioni sanzionatorie connessi alla riforma del 2019 non sembrano determinare una sproporzione sanzionatoria simile a quella che, sinora, ha stimolato interventi correttivi del giudice costituzionale.

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

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

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

41 Vds., ancora, M. BELLACOSA, *L'inserimento dei reati tributari nel "sistema 231"*, cit., pag. 152.

42 Cass. pen., Sez. III, 28 luglio 2017 (ud. 29 marzo 2017), n. 37848; id., 19 dicembre 2014 (ud. 20 maggio 2014), n. 52752.

43 In tal senso si è espressa Cass. Pen., Sez. III, 16 marzo 2010 (ud. 14 gennaio 2009), n. 10394.

44 Cfr., *ex multis*, Cass. pen., Sez. III, 01.04.2020 (ud. 12 novembre 2019), n. 10916.

45 Giova richiamare i noti arresti della Corte costituzionale, in cui si è affermata la duplice valenza (astratta e concreta) del principio di offensività, con conseguente necessaria reinterpretazione, in chiave di "sostanzialistica", di tutte le norme penali incriminatrici fondate su una pericolosità meramente astratta o presunta. Si vedano, in proposito: C. Cost., 20 maggio 2016, n. 109, secondo la quale spetta al giudice il "compito di allineare la figura criminosa in questione al canone dell'offensività in concreto, nel momento interpretativo e applicativo"; C. Cost., 19 maggio 2014, n. 139 che, in materia di mancata previsione di una soglia minima di punibilità per il reato di omesso versamento di contributi previdenziali, spiegava come "il problema non trovi soluzione nel sindacato della scelta normativa (quindi la offensività in astratto), bensì nella valutazione della offensività in concreto". Per una approfondita disamina, in dottrina, del principio di offensività nella giurisprudenza costituzionale, si veda: V. MANES, *I recenti tracciati della giurisprudenza costituzionale in materia di offensività e ragionevolezza*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it).

46 Il riferimento è alla nota teoria del "diritto penale del nemico", elaborata da G. JAKOBS, *Kriminalisierung im Vorfeld einer Rechtsgutverletzung (Referat auf der Strafrechtslehrertagung in Frankfurt a.M. im Mai 1985)*, in *Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft*, 97, 1985, pp. 753 sgg.; G. JAKOBS, *Das Selbstverständnis der Strafrechtswissenschaft vor den Herausforderungen der Gegenwart (Kommentar)*, in A. ESER - W. HASSEMER - B. BURKHARDT (a cura di), *Die Deutsche Strafrechtswissenschaft vor der Jahrtausendwende. Rückbesinnung und Ausblick*, Monaco, 2000, p. 51 sgg.

In particolare, l'Autore riferiva il concetto di "diritto penale del nemico" a quei "paradigmi ideali", fortemente condizionati da logiche social-difensive e tesi, appunto, a neutralizzare il nemico. I principali caratteri di questa teoria sono rappresentati, per l'appunto, dalla anticipazione della soglia di punibilità (propria di un diritto penale basato sul "rischio", piuttosto che sull'offesa); dalla sproporzione delle pene previste rispetto ai fatti di reato; dalla relativizzazione (e sperequazione per il "nemico") delle garanzie processuali; dalla costruzione delle fattispecie di reato sul "tipo d'autore".

Per un'attenta analisi delle applicazioni (e implicazioni) della teorizzazione del "diritto penale del nemico", si vedano: M. DONINI - M. PAPA (a cura di), *Diritto penale del nemico. Un dibattito internazionale*, Giuffrè, 2007; M. DONINI, *Mafta e terrorismo come "parte generale" del diritto penale. Il problema della normalizzazione del diritto di eccezione, tra identità costituzionale e riserva di codice*, in [www.discrimen.it](http://www.discrimen.it); G.M. FLICK, *Dall'oblio alla memoria: o viceversa? Divagazioni sulla prescrizione*, in *Cass. pen.*, 2020, 3, pp. 894, sgg. (in cui l'Autore si sofferma, in modo particolare, sulle "logiche del nemico" in relazione alla L. 06 novembre 2012, n. 190 - c.d. Spazzacorrotti -); F. PALAZZO, *Nemico-nemici-nemico: una sequenza inquietante per il futuro del diritto penale*, in *Riv. it. di Dir. e Proc. Pen.*, 2020, 2, pp. 698, sgg.; C. RUGA RIVA, *L'inquinatore nuovo tipo di autore?*, *ibid.*, pp. 1081, sgg. (in relazione al diritto penale dell'ambiente).

47 Si pensi alla annotazione di false fatture in contabilità, a cui non sia seguita la presentazione della dichiarazione infedele.

48 La Suprema Corte, nel ritenere, in modo pressoché unanime, che i due requisiti dell'*interesse* e del *vantaggio* abbiano una valenza alternativa e non debbano, quindi, ricorrere necessariamente in modo congiunto, nondimeno afferma che l'interesse va identificato non nello scopo "egoistico" della persona fisica che ha commesso il reato-presupposto, ma nell'obiettivo di arrecare un'utilità all'ente. In tal senso si vedano, *ex multis*, Cass. Pen., Sez. IV, 17 aprile 2019 (ud. 24 gennaio 2019), n. 16598; conf. Cass. Pen., Sez. V, 04 marzo 2014, n. 10265.

49 OECD, *The importance of the Tax Control Framework*, in *Co-operative Compliance: A Framework From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, 29 luglio 2013.

50 MEF - *Relazione tecnica alla Legge 23 dicembre 2014, n. 190 - Legge di Stabilità 2015*.

51 In cui sono riportati l'anomalia riscontrata, l'eventuale imponente contestabile in sede di controllo e la fonte da cui sono stati tratti i dati per effettuare il riscontro con le dichiarazioni, nonché le indicazioni sull'utilizzo del "cassetto fiscale" e del canale di assistenza CIVIS.

52 Previsti dal Decreto fiscale collegato alla Legge di Bilancio 2017 (D.L. 22 ottobre 2016, n. 193).

53 Si veda, sul punto, R. CAMINITI, *Il nuovo modello metodologico deli ISA*, in *Corr. Trib.*, 2015, 38, pp. 2907, sgg.

54 Si allude, in particolare: alla la procedura abbreviata di interpello preventivo; all'applicazione di sanzioni ridotte alla metà e, comunque, non superiore al minimo edittale, con sospensione della riscossione fino alla definitività dell'accertamento; all'esonero dalla prestazione di garanzie per i rimborsi delle imposte; etc.

55 Un esempio di questo approccio è fornito da C. GAETA, *Etica e responsabilità d'impresa in materia fiscale*, in *Sist. Pen.*, cit., pp. 167 - 170.

In alternativa all'"approccio integrato" (che ben si attaglia alle imprese di grandi dimensioni, cui si rivolge il *Tax Control Framework*), è possibile optare per un "approccio mirato", vale a dire intervenendo, in modo settoriale, sul rischio di verifica dei soli reati tributari contemplati dall'art. 25-*quinqüesdecies*, D. Lgs. 231/2001.

56 Che debba necessariamente trattarsi di un "modello integrato" e non di una "sovrapposizione di modelli", emerge con chiarezza dalla Circolare della Guardia di Finanza n. 216816/2020 del 01 settembre 2020, in tema di "*Modifiche alla disciplina dei reati tributari e delle responsabilità amministrative degli enti*". In tale documento vengono messi in luce, infatti, i tre principali tratti differenziali del Modello 231 rispetto al *cooperative compliance*, ossia:

L'applicativo, operando il *cooperative compliance* su un campo di prevenzione più ampio di quello preso in esame dall'art. 25-*quinqüesdecies*, D. Lgs. 231/2001;

Gli organi di controllo (interno all'azienda per la *cooperative compliance* ed esterno ad essa per l'OdV del Modello 231);

L'assenza, nel sistema di *cooperative compliance*, di meccanismi di sanzione e di *whistleblowing*, per converso previsti nel Modello 231.

57 Nel caso in cui l'ente sia già dotato di un *Tax Control Framework*, in tale fase di *risk assessment* si dovrà tenere conto dei requisiti indicati dalla lett. b) alla lett. e) dell'elencazione che precede.

Nella parte generale del Modello 231, ovvero nel Codice Etico, potrà invece darsi evidenza al documento contenente le "Linee guida" di cui alla lett. a).

58 Tali presidi dovrebbero garantire che: il valore o il prezzo dei beni acquistati è in linea con quello generalmente praticato; che l'attività svolta dal fornitore sia coerente con la prestazione oggetto di fatturazione; che il fornitore esista; che il fornitore abbia operato con strumenti evidenti (interlocutori coinvolti, strumenti di interlocuzione, etc.).

59 Sulla scia di quanto già fatto, in passato, dal CNDCEC con la collaborazione di ABI, Confindustria e Consiglio Forense, nel documento denominato "Principi consolidati per la redazione dei modelli organizzativi e l'attività dell'organismo di vigilanza e prospettive di revisione del d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231" (aggiornati da ultimo a gennaio 2019), ovvero con le Linee Guida stilate da Confindustria nell'anno 2008 e aggiornate nel 2014. Ciò in considerazione anche del ruolo centrale riconosciuto all'ufficio Adempimento collaborativo della Divisione Contribuenti - Direzione Centrale Grandi Contribuenti con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 335238 del 22 ottobre 2020.

 **GIURISPRUDENZA PENALE**