

## Responsabilità degli enti collettivi e reati tributari. Evoluzioni in materia di confisca.

di **Marcello Tebaldi**

**Sommario.** 1. Le ipotesi di confisca all'interno del d.lgs. 231 del 2001. - 2. Il cammino verso la *Gubert*: l'ampliamento del concetto di profitto confiscabile. - 2.1. La sentenza *Chabni*. - 2.2. La sentenza *Miragliotta*. - 2.3. La sentenza *Banca Italease*. - 2.4. Le sentenze *Fisia Italimpianti e Riva FI.RE*. - 3. La sentenza *Gubert*. - 4. Dopo la *Gubert*: le evoluzioni giurisprudenziali... - 5. ... e la necessità di un intervento legislativo. - 5.1. L'attuazione della direttiva PIF nell'ordinamento italiano. - 5.2. Gli effetti del nuovo assetto normativo: il difficile rapporto tra i vari livelli sanzionatori in ambito tributario. - 5.3. La confisca dei beni dell'ente: prospettive evolutive. - 5.4. Luci e ombre sul nuovo decreto fiscale. - 6. Considerazioni conclusive.

### 1. Le ipotesi di confisca all'interno del d.lgs. 231 del 2001.

La confisca costituisce un efficace strumento nel contrasto alla criminalità di impresa<sup>1</sup>. Nell'ambito della normativa in materia di responsabilità da reato dell'ente collettivo, il d.lgs. 231/2001 prevede, infatti, varie ipotesi di confisca dalle caratteristiche del tutto peculiari: al medesimo *nomen juris* sono collegate forme di ablazione patrimoniale aventi requisiti e modalità assai differenti fra loro.

Segnatamente, al quinto comma dell'art. 6 viene introdotta un'ipotesi di confisca del profitto che l'ente abbia tratto dal reato del tutto scollegata dal previo accertamento della responsabilità dell'ente stesso. Essa verrà comminata all'ente anche in assenza della c.d. *colpa d'organizzazione*<sup>2</sup>. Ci

---

<sup>1</sup> Per una panoramica sui profili sistematici della confisca in Italia si veda MARCENÒ, *Le confische tra principi costituzionali e obblighi convenzionali*, in EPIDENDIO, VARRASO (cur.), *Codice delle Confische*, Torino, 2018, 4 ss.; CUPELLI, DE SANTIS, *L'intervento sul patrimonio come strumento di contrasto all'economia illecita*, in MONTAGNA (cur.), *Sequestro e confisca*, Torino, 2017, 113 ss.; BARON, *Il ruolo della confisca nel contrasto alla c.d. criminalità del profitto: uno sguardo d'insieme*, in *DPC-Riv. trim.*, 1, 2018, 37 ss.; DIAMANTI, DEI CAS, BOLIS, *The National Framework – Italy*, in BERNARDI (cur.), ROSSI (coordinated by), *Improving Confiscation Procedures in the European Union*, Napoli, 2019, 287 ss.

<sup>2</sup> Cfr. SCOLETTA, sub. art. 6 – *profili penalistici*, in CASTRONUOVO, DE SIMONE, GINEVRA, LIONZO, NEGRI, VARRASO (cur.), *Compliance. Responsabilità da reato degli enti collettivi*, Milano, 2019, 162-163; PRESUTTI, BERNASCONI, *Manuale della responsabilità degli enti*

troviamo, quindi, innanzi ad uno strumento ripristinatorio del sistema economico<sup>3</sup>, privo di qualsivoglia istanza punitiva e, di conseguenza, non coperto dalle garanzie tipiche del diritto penale, al cui ambito applicativo, proprio in ragione di tali peculiarità, si è cercato di porre alcuni argini in via interpretativa<sup>4</sup>. Anzitutto deve risultare uno stretto collegamento causale tra il reato e il bene confiscato (c.d. vincolo di pertinenzialità); inoltre il *quantum* del profitto confiscabile deve limitarsi unicamente all'indebita percezione<sup>5</sup>: sono escluse eventuali spese sostenute dall'ente per ottenere l'accrescimento patrimoniale illecito (c.d. principio del profitto netto o *Nettoprinzip*<sup>6</sup>).

Hanno, invece, funzione esplicitamente sanzionatoria le ipotesi di confisca previste dall'art. 19 d.lgs. 231/2001: esse sono infatti indicate dall'art. 9 tra le sanzioni amministrative del "decreto 231" assieme alle sanzioni pecuniarie, alle interdittive e alla pubblicazione della sentenza di condanna. Le ipotesi di ablazione patrimoniale contenute nell'art. 19 discendono dal previo accertamento di responsabilità dell'ente e, quindi, dalla sussistenza della colpa d'organizzazione. Da ultimo è bene sottolineare che l'art. 19 prevede due differenti forme di confisca: diretta, al primo comma; per equivalente o di valore, al secondo comma.

Come noto, la disciplina sin qui ricordata trova applicazione unicamente nel caso in cui sia stata commessa una delle fattispecie incluse nel catalogo dei c.d. reati presupposto<sup>7</sup>.

---

(II edizione), Milano, 2018, 96 ss.; DE SIMONE, *Persone giuridiche e responsabilità da reato. Profili storici, dogmatici e comparatistici*, Pisa, 2012, 391 ss.; PALIERO, PIERGALLINI, *La colpa d'organizzazione in Resp. amm. società e enti*, 3, 2006, 186 ss.

<sup>3</sup> L'utilizzo di strumenti con funzione ripristinatoria e in generale le forme di giustizia riparativa sono assai comuni nell'ambito della criminalità di impresa. A tal proposito si veda DONINI, *Compliance, negozialità e riparazione dell'offesa nei reati economici. Il delitto riparato oltre la restorative justice*, in PALIERO, VIGANÒ, BASILE, GATTA (cur.), *La pena, ancora: tra attualità e tradizione. Studi in onore di Emilio Dolcini*, II, Milano, 2018, 571 ss.

<sup>4</sup> Cfr. EPIDENDIO, *Le confische nella legislazione sulla responsabilità degli enti e delle persone giuridiche* in EPIDENDIO, VARRASO (cur.), *Codice delle Confische*, cit., 959 ss.

<sup>5</sup> Così Cass. Pen., Sez. Unite, 38343, 24 aprile 2014, Imp. Espenhahn. Per un commento riferito alle statuizioni in tema di confisca di tale celebre sentenza, pronunciata nel caso *ThyssenKrupp*, v. EPIDENDIO, *Le confische nella legislazione sulla responsabilità degli enti*, cit., 965.

<sup>6</sup> Cfr. MONGILLO, *I mobili confini del profitto confiscabile nella giurisprudenza di legittimità*, in *DPC-Riv. trim.*, 3-4, 2012, 67.

<sup>7</sup> Cfr., per tutti, CANESTRARI, CORNACCHIA, DE SIMONE, *Manuale di diritto penale. Parte generale (seconda edizione)*, Bologna, 2017, p. 1007 ss.; VALLIANI, sub. art. 24, in CASTRONUOVO, DE SIMONE, GINEVRA, LIONZO, NEGRI, VARRASO (cur.), *Compliance*, cit., 494-498; DE VERO, *La responsabilità penale delle persone giuridiche*, Milano, 2008, 261 ss.

Questa limitazione applicativa è emersa prepotentemente in ambito tributario: nonostante le esigenze di lotta all'evasione, le fattispecie fiscali non erano mai entrate a far parte del catalogo dei reati presupposto. Rispetto a queste ultime, quindi, risultava precluso il ricorso alle tipologie di confisca sin qui elencate, con un conseguente grave *vulnus* di tutela: era possibile agire unicamente nei confronti della persona fisica, mentre non vi era alcuna possibilità di attaccare i beni dell'ente che aveva tratto vantaggio dalla violazione tributaria, nonostante nella maggior parte dei casi il patrimonio dell'ente risultasse decisamente più capiente rispetto a quello della persona fisica.

Come spesso accade nel nostro ordinamento, il formante giurisprudenziale ha anticipato l'intervento del legislatore, che solo recentemente ha introdotto alcune fattispecie tributarie all'interno del "catalogo 231". Nel 2014, infatti, la Cassazione aveva innovato i concetti di profitto e di confisca nella materia penale tributaria con la notissima sentenza *Gubert*<sup>8</sup> che, per la prima volta, consentiva di aggredire – unicamente con lo strumento della confisca diretta (art. 240 co. 1 c.p.) – il patrimonio dell'ente che ha tratto vantaggio dal compimento del reato tributario.

Questa pronuncia non è una monade isolata, ma è frutto di un articolato lavoro interpretativo della giurisprudenza di legittimità, dei cui snodi essenziali nel prosieguo si cercherà di offrire una ricostruzione organica.

## **2. Il cammino verso la Gubert: l'ampliamento del concetto di profitto confiscabile.**

Lo stesso *concetto* di "profitto" è stato oggetto di una lunga evoluzione ermeneutica dipanatasi attraverso numerose pronunce del giudice di legittimità, che possono essere considerate veri e propri *leading-case*. Molte di queste non si occupano di responsabilità da reato dell'ente collettivo o di reati tributari, ma pongono comunque le basi per i principi in seguito enunciati nella *Gubert*.

---

<sup>8</sup> Cass. Pen., Sez. Unite, 30 gennaio 2014, n. 10561, Imp. Gubert in *DPC*, 12 marzo 2014 con nota di TRINCHERA, *La sentenza delle Sezioni Unite in tema di confisca di beni societari e fiscali* e in *Arch. pen.*, 1, 2014 con nota di VITALE, *Le Sezioni unite sulla confisca per equivalente. Reati tributari e 231: una questione ancora irrisolta*. Si veda, inoltre, VARRASO, *Punti fermi, disorientamenti interpretativi e motivazioni inesprese delle Sezioni Unite in tema di sequestro*, cit., 2806 ss.; FONDAROLI, *"Essere o non essere?": reati tributari, sequestro preventivo e confisca del profitto (di nuovo) al vaglio delle Sezioni unite*, in *Arch. pen.*, 2, 2015, 698 ss.

### 2.1. La sentenza Chabni.

La sentenza *Chabni* (1996)<sup>9</sup>, sebbene in materia di spaccio di sostanze stupefacenti (art. 73 DPR 309/1990), conserva tutt'ora piena rilevanza, in quanto offre le definizioni di *prodotto*, *prezzo* e, soprattutto, di *profitto* del reato. Vengono, quindi, posti i confini del *quantum* confiscabile.

Per *prezzo* del reato deve intendersi quanto corrisposto o promesso per indurre, istigare o determinare taluno a compiere un reato. Trattasi, quindi, di un fattore che incide sui motivi a delinquere.

Il *prodotto* è, invece, rappresentato dal risultato del reato, cioè dal ricavato che il colpevole ottiene attraverso la condotta delittuosa.

Infine, il *profitto* è individuato nel vantaggio economico ricavato dalla commissione del reato<sup>10</sup>. Venne così aperta la strada alla confiscabilità dei risparmi di spesa<sup>11</sup>, proprio l'aspetto che nella *Gubert* verrà ripreso ed applicato all'universo delle fattispecie tributarie. Si può, quindi affermare che la definizione di profitto offerta dalla *Chabni* sia stata il punto di partenza per le numerose pronunce successive volte a dilatare progressivamente i confini applicativi della confisca diretta.

### 2.2. La sentenza Miragliotta.

Nel 2007, con la pronuncia *Miragliotta*<sup>12</sup>, la Cassazione ha allargato notevolmente le maglie del *quantum* confiscabile. In questa pronuncia, avente ad oggetto la confisca diretta di beni derivanti da un caso di concussione, il giudice di legittimità ha affermato – per la prima volta – la possibilità di procedere all'ablazione del *profitto indiretto*<sup>13</sup>. In altre parole, oltre ai beni direttamente appresi dall'autore a seguito del compimento del fatto di reato, tale pronuncia ha reso aggredibili anche quelli ottenuti dalla trasformazione del profitto diretto, purché questi ultimi siano causalmente

---

<sup>9</sup> Cass. Pen., Sez. Unite, 3 luglio 1996, n. 9149, Imp. Chabni, in *Foro it.*, 120, No. 6 (giugno 1997) con nota di CARCANO, *Quando le sezioni unite non vogliono decidere. Una complessa motivazione per una decisione non risolutiva*, in *Cass. pen.*, 1997, 977 ss.

<sup>10</sup> Cfr. VARRASO, *Punti fermi, disorientamenti interpretativi e motivazioni inesprese delle Sezioni Unite in tema di sequestro, confisca e reati tributari*, in *Cass. pen.*, 09/2014, 2812.

<sup>11</sup> Cfr. RUSSO, *Il senso del profitto: la confisca dei beni dell'ente per il reato tributari commesso dal legale rappresentante*, in *Arch. pen.*, 3, 2014, 19-20.

<sup>12</sup> Cass. Pen., Sez. Unite, 25 ottobre 2007, n. 10208, Imp. Miragliotta in *Foro it.*, Vol. 132, No. 4 (aprile 2009), 225-238 e in *Dir. pen. proc.*, 10, 2008, 1295 ss., con nota di LOTTINI, *La nozione di profitto e la confisca per equivalente ex art. 322 ter c.p.*

<sup>13</sup> Cfr. VARRASO, *Punti fermi, disorientamenti interpretativi e motivazioni inesprese*, cit., 2813.

connessi al fatto di reato<sup>14</sup>; nonostante l'apertura all'ablazione del profitto indiretto, non viene dunque in alcun modo incrinato il principio di pertinenzialità.

I principi della sentenza *Miragliotta*, in virtù della loro portata innovativa, non sono stati condivisi *in toto* dalla successiva giurisprudenza di Cassazione, che in molte pronunce (*ex multis* sentenza *Banca Italease*, di cui si darà conto nel prosieguo) ha messo in discussione la possibilità di procedere alla confisca di beni indirettamente appresi, riaffermando anzi la necessità di un collegamento diretto fra *quantum* confiscabile e condotta delittuosa. I principi di diritto esposti nella *Miragliotta* hanno tuttavia trovato definitiva consacrazione proprio nella sentenza *Gubert*.

### 2.3. La sentenza *Banca Italease*.

Con la pronuncia *Banca Italease* del 2013<sup>15</sup> si torna nel perimetro del d.lgs. 231/2001. Il caso di specie riguarda, infatti, l'applicazione della confisca prevista all'art. 19 del medesimo decreto.

In tale frangente, il Giudice di legittimità definisce il profitto come "*il mutamento materiale, attuale e di segno positivo della situazione patrimoniale del suo beneficiario ingenerato dal reato attraverso la creazione, la trasformazione o l'acquisizione di cose suscettibili di valutazione economica*".

Il riferimento all'attualità del profitto escluderebbe, quindi, il risparmio di spesa non ancora introitato. Questo principio verrà superato dalla *Gubert*, che, come vedremo più nel dettaglio in seguito, amplierà invece il concetto di risparmio comprendendovi anche eventuali vantaggi futuri.

Inoltre, il Giudice di legittimità, nella sentenza *Italease*, esclude dal concetto di profitto le eventuali utilità indirette da esso derivanti, limitando il *quantum* confiscabile a ciò che è stato direttamente appreso dal compimento del reato, in opposizione a quanto affermato nella pronuncia *Miragliotta*, che sembrava dunque destinata a restare isolata nel variegato panorama delle pronunce in tema di profitto.

---

<sup>14</sup> Cfr. MUCCIARELLI, PALIERO, *Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsione ermeneutiche*, in *DPC-Riv. trim.*, 4, 2015, 4 ss.

<sup>15</sup> Cass. Pen., Sez. V, 28 novembre 2013, n. 10265, Imp. Banca Italease S.p.a. in *Cass. pen.*, 10, 2014 con nota di FUX, *Ulteriori precisazioni sui confini della nozione di profitto: è necessaria "l'esternalità"*. A tal proposito si veda anche SANTORIELLO, *Responsabilità degli enti. La S.C. riflette sulle nozioni di interesse e vantaggio*, in *lpenalista.it*, 20 dicembre 2018.

#### 2.4. Le sentenze Fisia Italimpianti e Riva FI.R.E.

Proseguendo nella rassegna delle vicende applicative dell'art. 19 d.lgs. 231 del 2001 si giunge alle pronunce del 2008 *Fisia Italimpianti*<sup>16</sup> e *Riva FI.R.E.*<sup>17</sup>. In queste sentenze, il Giudice di legittimità stabilisce ulteriori punti fermi nella definizione di profitto confiscabile.

Anzitutto, viene ribadito il criterio della pertinenzialità: si potranno confiscare unicamente beni che abbiano un collegamento causale con il reato, potendo tuttavia essere tale connessione anche di natura indiretta.

In quest'ottica possiamo, dunque, definire il profitto oggetto della confisca come qualsiasi vantaggio patrimoniale discendente direttamente o indirettamente dal reato, compresi eventuali risparmi di spesa. Quest'ultimo aspetto verrà poi ripreso, e in parte corretto, dalla *Gubert*.

Il punto rispetto al quale, invece, le sentenze *Riva FI.R.E.* e *Fisia Italimpianti* non collimano riguarda il calcolo del *quantum* confiscabile, in virtù dell'adozione di due diversi criteri di imputazione delle spese sostenute per ottenere il profitto. La *Fisia Italimpianti*, abbracciando il principio del profitto lordo (*Bruttoprinzip*<sup>18</sup>), ritiene che le eventuali spese lecitamente sostenute non debbano essere sottratte dal *quantum* confiscabile. La *Riva FI.R.E.*, invece, in un'ottica di maggior tutela del reo, scompota le spese eventualmente sostenute per ottenere l'incremento patrimoniale illecito, limitando l'ablazione patrimoniale al solo profitto netto (*Nettoprinzip*).

Ove si accogliesse il principio del profitto netto, occorrerebbero alcune precisazioni in tema di "reato contratto" e "reati in contratto"<sup>19</sup>. Per questi ultimi dovranno essere scomputate le spese sostenute per eventuali

---

<sup>16</sup> Cass. Pen., Sez. Unite, 27 marzo 2008, n. 26654, Imp. Fisia Italimpianti Spa, in *RIDPP*, 4, 2008, 1738 ss., con nota di MONGILLO, *La confisca dei beni dell'ente in cerca di identità: lui e ombre della recente sentenza delle Sezioni Unite*.

<sup>17</sup> Cass. Pen., Sez. VI, 20 dicembre 2013, n. 3635, Riva FI.R.E. in *RIDPP*, 2, 2014, 988 ss., con nota di PIERGALLINI, *Responsabilità dell'ente e pena patrimoniale: la Cassazione fa opera nomofilattica*. A tal proposito si veda anche RUGA RIVA, *Il caso Ilva: avvelenamento e disastro dolosi*, in FOFFANI, CASTRONUOVO, *Casi di diritto penale dell'economia. II. Impresa e sicurezza Porto Marghera, Eternit, Ilva, ThyssenKrupp*, Bologna, 2015, 170 ss.

<sup>18</sup> Per un approfondimento su *Bruttoprinzip* e *Nettoprinzip* nella giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione si veda MONGILLO, *Confisca (per equivalente) e risparmi di spesa: dall'incerto statuto alla violazione dei principi*, in *RIDPP*, 2, 2015, 716 ss.

<sup>19</sup> Seguendo la nota ricostruzione dottrinale, il "reato contratto" ricorre quando la stipulazione del contratto integra in tutto o in parte la fattispecie criminosa (es. contratto di vendita di sostanze stupefacenti). Nel reato in contratto, invece, non assume rilevanza penale la stipula del contratto *ex se*, ma il comportamento di una delle parti in fase precontrattuale o in fase esecutiva (es. truffa contrattuale). In argomento v., fondamentalmente, LEONCINI, *Reato e Contratto. Nei loro reciproci rapporti*, Torino, 2006, 20 ss.

prestazioni corrispettive lecite. Nel caso del reato contratto, data l'illiceità dell'intero rapporto obbligatorio, non si potrà, invece, procedere alla sottrazione delle spese sostenute per eventuali prestazioni corrispettive<sup>20</sup>.

### 3. La sentenza *Gubert*.

Nel 2014, le Sezioni Unite si sono trovate a risolvere un annoso contrasto giurisprudenziale<sup>21</sup>. Da un lato, infatti, permaneva l'orientamento, all'epoca maggioritario (e ribadito anche nella sentenza *Unicredit*<sup>22</sup>), che negava qualsiasi ablazione patrimoniale dei beni dell'ente che avesse tratto vantaggio dal compimento di un delitto fiscale, salvo che la persona giuridica non fosse stata costituita allo scopo di schermare l'attività delittuosa della persona fisica<sup>23</sup>. Dall'altro, nella pronuncia *Burlando*<sup>24</sup>, il giudice di legittimità aveva consentito il sequestro e la confisca e dei beni dell'ente che aveva tratto vantaggio dal compimento del *reato tributario da parte del legale rappresentante*<sup>25</sup>.

La Corte di Cassazione con la sentenza *Gubert* risolve questo contrasto, creando una prima saldatura – almeno a livello di formante giurisprudenziale – tra responsabilità da reato dell'ente collettivo e fattispecie tributarie. In questa pronuncia, infatti, il Giudice di legittimità afferma la possibilità di procedere alla confisca diretta ex art. 240 co. 1 c.p. dei beni dell'ente nel cui interesse è stato commesso il reato tributario (nel caso di specie si trattava dell'art. 10 *ter* del d.lgs. 74/2000, omesso versamento dell'imposta sul valore

---

<sup>20</sup> Cfr. MONGILLO, *I mobili confini del profitto confiscabile nella giurisprudenza di legittimità*, cit., 58-59.

<sup>21</sup> Cfr. TRINCHERA, *Confisca per equivalente di beni appartenenti alla società e reati tributari: la parola passa alle Sezioni Unite*, in *DPC*, 12 dicembre 2013; CUOMO, *Problemi di giustizia penale: la confisca per equivalente del profitto*, in *Arch. pen.*, 1, 2014, 19.

<sup>22</sup> Cass. Pen., Sez. III, 19 settembre 2012, n. 1256, Ric. p.m. in proc. Unicredit in *DPC*, 25 gennaio 2013 con nota di MAZZA, *Il caso Unicredit al vaglio della Cassazione: il patrimonio dell'ente non è confiscabile per equivalente in caso di reati tributari commessi dagli amministratori a vantaggio della società*.

<sup>23</sup> Cfr. TROYER, CAVALLINI, *Reati tributari commessi dagli amministratori e confisca per equivalente dei beni societari: stop and go della giurisprudenza di legittimità. Nota a Cass. Pen., Sez. III, 19 settembre 2012 (dep. 10 gennaio 2013), n. 1256, Pres. Mannino, Rel. Rosi in DPC*, 19 marzo 2013.

<sup>24</sup> Cass. Pen., sez. III, 7 giugno 2011, n. 2873, ric. Società Cooperativa P.R. Burlando r.l., in *Giur. it.*, 2012, 669 ss.

<sup>25</sup> Cfr. SANTORIELLO, *L'ablazione del profitto nei confronti di una società che si sia avvantaggiata di un reato fiscale commesso dal proprio legale rappresentante*, in *lpenalista.it*, 18 gennaio 2019.

aggiunto)<sup>26</sup>. Ciò, nonostante la perdurante assenza di un intervento legislativo volto all’inserimento delle fattispecie tributarie all’interno del “catalogo 231” e i limiti da essa derivanti: continuavano, infatti, a non essere applicabili le ipotesi di ablazione patrimoniale diretta e per equivalente previste dal d.lgs. 231/2001, come ad esempio quelle previste dai già rievocati artt. 6 e 19.

La sentenza in esame torna anche sul concetto di profitto confiscabile, ammettendo che esso possa essere costituito dal risparmio di spesa, anche futuro, derivante dalla commissione del reato. Si supera quindi il requisito, sancito dalla pronuncia *Banca Italease*, della necessaria attualità del profitto. La *Gubert*, inoltre, conferma il principio di pertinenzialità, divenuto ormai un vero e proprio baluardo nell’evoluzione giurisprudenziale del concetto di profitto. In aggiunta, viene ribadita la possibilità di procedere alla confisca di quanto indirettamente appreso dal compimento del reato, in conformità con i principi enunciati nella *Miragliotta*<sup>27</sup>.

Soffermandoci sulla tipologia di confisca ammessa, la *Gubert* limita l’uso dello strumento di ablazione patrimoniale nel caso di specie alla sua forma diretta. Eventuali aperture a forme di confisca per equivalente, a parer della Cassazione, avrebbero comportato una violazione del principio di legalità: in questa pronuncia, infatti, viene ribadita la natura sanzionatoria delle forme di ablazione patrimoniale di valore<sup>28</sup>. Per tale ragione, una sentenza che avesse consentito la confisca per equivalente dei beni dell’ente macchiatosi di un illecito tributario avrebbe rappresentato una violazione del divieto di analogia in *malam partem*<sup>29</sup>.

Tuttavia, non si possono sottacere le problematiche derivanti dalla confisca avente ad oggetto utilità fungibili: ove il profitto sia costituito da beni di tale natura la distinzione tra confisca diretta e confisca per equivalente risulterà oltremodo difficile. Quindi, nonostante l’adesione esplicita all’opzione interpretativa più garantista, la decisione *Gubert*, seppure in via implicita, apre ad ogni tipo di confisca, almeno nelle ipotesi di beni fungibili.

---

<sup>26</sup> Cfr. ACQUAROLI, *Crisi della legalità penale e ragione fiscale. Il caso paradigmatico della confisca per equivalente nei reati tributari*, in BORSARI (cur.), *Profili critici di diritto penale tributario*, 2013, Padova, 263 ss.

<sup>27</sup> Cfr. SILVESTRI, *Questioni aperte in tema di profitto confiscabile nei confronti degli enti: la confiscabilità dei risparmi di spesa, la individuazione del profitto derivante dal reato associativo*, in *Cass. pen.*, 5, 2014, 1538 ss.

<sup>28</sup> Cfr. MAZZACUVA, *Le pene nascoste. Topografia delle sanzioni punitive e modulazione dello statuto garantistico*, Torino, 2017, 185; MUCCIARELLI, *Le confische nel Codice penale e nella legislazione speciale. I. Profili Generali*, in EPIDENDIO, VARRASO (cur.), *Codice delle confische*, cit., 126 ss.

<sup>29</sup> Cfr. ROMANO, *Confisca, responsabilità degli enti, reati tributari* in *RIDPP*, 4, 2015, 1692 ss.



In conclusione, possiamo affermare che con la sentenza *Gubert* si è consentita la confisca dei beni dell'ente anche in ambito penale tributario, ben prima che le recenti riforme legislative introducessero alcune fattispecie fiscali all'interno del catalogo dei reati presupposto. Tale intervento giurisprudenziale affonda evidentemente le radici nell'esigenza di disporre di strumenti più efficaci per la lotta all'evasione fiscale. L'esclusione delle fattispecie tributarie dal catalogo dei reati presupposto è sempre stata oggetto di critiche in quanto limitava fortemente il campo di azione in prospettiva preventiva: il patrimonio della persona fisica poteva risultare meno capiente rispetto a quello dell'ente che aveva tratto vantaggio dal compimento del reato, con conseguente frustrazione dell'esigenza pubblica di reintegrazione delle perdite derivanti dai fenomeni evasivi<sup>30</sup>.

#### **4. Dopo la *Gubert*: le evoluzioni giurisprudenziali...**

I principi *Gubert* sono stati in gran parte confermati dalle pronunce successive<sup>31</sup>: salvo alcuni aspetti secondari, la Cassazione ha riaffermato la possibilità di procedere alla confisca diretta dei beni dell'ente nel cui interesse/vantaggio è stato compiuto il reato tributario.

Nell'ulteriore intervento delle Sezioni Unite *Lucci* (2015)<sup>32</sup>, anch'esse aventi ad oggetto le fattispecie tributarie del d.lgs. 74/2000, viene ribadita la possibilità della confisca diretta dei beni dell'ente nel cui interesse/vantaggio si è commesso il reato fiscale, nonostante quest'ultimo non sia incluso nel catalogo dei reati presupposto del "decreto 231". Tuttavia, la *Lucci*, diversamente dalla *Gubert*, esplicita le difficoltà di distinguere la confisca diretta da quella per equivalente in relazione ai beni fungibili, ammettendo unicamente la confisca diretta. Infatti l'eventuale ricorso alle forme di ablazione patrimoniale di valore avrebbe costituito un grave vulnus al principio di irretroattività e al divieto di analogia in *malam partem*, data la natura sanzionatoria della confisca per equivalente. Sotto questo profilo la *Lucci* riprende le argomentazioni svolte sia nella *Gubert*, sia nella precedente

---

<sup>30</sup> Cfr. PERINI, *Brevi note sui profili penali tributari del d.l. n. 124/2019*, in *Sist. pen.*, 3 dicembre 2019, 18; PIERGALLINI, *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e dell'ente*, in *DPC-Riv. trim.*, 2, 2020, 218-220.

<sup>31</sup> Cfr. 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 *DPC*, 6, 2019, 73 ss.

<sup>32</sup> Cass. Pen., Sez. Unite, 21 luglio 2015, n. 31617, Imp. Lucci in *Arch. pen.*, 2015, 2, con nota di CIVELLO, *Le Sezioni unite "Lucci" sulla confisca del prezzo e del profitto del reato prescritto: l'inedito istituto della "condanna in senso sostanziale"* e TREGLIA, *Brevi osservazioni su un istituto ancora alle prese con una inversa logica triadica ferma all'«antitesi»: la confisca "senza condanna"*.

pronuncia *Adami*<sup>33</sup>, che ha sancito la natura eminentemente sanzionatoria di questa tipologia di confisca. In particolare, quest'ultima pronuncia, occupandosi delle forme di ablazione patrimoniale per equivalente previste dal d.lgs. 74/2000, ne ha affermato il carattere sanzionatorio, escludendone l'applicazione retroattiva ai fatti commessi prima della loro entrata in vigore; questo ragionamento è peraltro facilmente estendibile ad eventuali forme di confisca per equivalente dei beni dell'ente in relazione agli illeciti tributari. In conclusione, nonostante le dovute precisazioni in materia di confisca per equivalente, la *Lucci* conferma i principi *Gubert*.

Infine, la recente sentenza *Mantova Petroli (2019)*<sup>34</sup>, pur occupandosi della legittimazione del curatore fallimentare ad impugnare il sequestro finalizzato alla confisca dei beni, affronta incidentalmente anche le questioni relative alla confiscabilità dei beni dell'ente. Più precisamente, viene richiamato e confermato l'intero impianto motivazionale della *Gubert*, i cui principi sembravano dunque essere riaffermati quali capisaldi nella giurisprudenza della Cassazione.

Ciononostante, non sono pure mancate sentenze volte a prendere le distanze dai principi *Gubert*, seppure limitatamente ad alcuni aspetti specifici, come ad esempio i confini applicativi della confisca dei beni dell'ente.

In estrema sintesi, si possono ricordare le seguenti pronunce:

- sentenza *Ber Banca (2014)*<sup>35</sup>: pur rimanendo nel solco tracciato dalla *Gubert*, la Seconda Sezione rafforza il collegamento causale tra i beni oggetto della confisca e il reato commesso, riducendo la zona grigia tra ablazione patrimoniale diretta e per equivalente<sup>36</sup>;
- sentenza *Barletta (2018)*<sup>37</sup>: in controtendenza con la *Gubert*, in questa più recente pronuncia della Terza Sezione, il giudice di legittimità ridisegna i confini del concetto di profitto, escludendo il risparmio di spesa dalle ipotesi di confisca diretta, pur non mettendo in discussione la possibilità di

---

<sup>33</sup> Cass. Pen., Sez. Unite, 31 gennaio 2013, n. 18374, Ric. Adami in *DPC*, 12 maggio 2013, con nota di ROMEO, *Le Sezioni Unite sull'applicabilità dell'aggravante della transnazionalità all'associazione per delinquere*.

<sup>34</sup> Cass. Pen., Sez. Unite, 26 settembre 2019, n. 45935, Ric. Curatela Fallimento Mantova Petroli S.r.l. in *Sist. pen.*, 3 dicembre 2019, con nota di GRISONICH, *Il cambio di rotta delle Sezioni Unite: riconosciuta la legittimazione del curatore a proporre l'istanza di revoca e le impugnazioni in materia cautelare reale*.

<sup>35</sup> Cass. Pen., Sez. II., 28 marzo 2014, n.14600, ric. Ber Banca s.p.a. in *DeJure*, Archivio sentenze Cassazione Penale.

<sup>36</sup> Cfr. MAZZOTTA, *Le misure patrimoniali* in SCARCELLA (cur.), *La disciplina penale in materia d'imposte dirette e I.V.A.*, Torino, 2019, 291 ss.

<sup>37</sup> Cass. Pen., Sez. III, 27 febbraio 2018, n. 8995, Imp. Barletta in *Giurisprudenza Penale Web*, 2018, 4, con nota di DELLA VOLPE, *La confisca nei reati tributari: ermeneutici correttivi e problemi irrisolti*.

procedere nei confronti dei beni dell'ente<sup>38</sup>. Un siffatto ragionamento limiterebbe fortemente il campo di azione della confisca in ambito tributario, ove per la struttura delle fattispecie coinvolte il profitto è spesso rappresentato dal risparmio di spesa (pensiamo all'omesso versamento e agli illeciti dichiarativa). Va però precisato come questo orientamento non abbia avuto fortuna nelle successive pronunce, le quali, invece, hanno continuato ad ampliare il perimetro del *quantum* confiscabile: si pensi alla già citata *Mantova Petroli*, che dà per assodati i principi *Gubert*, confermando lo stretto rapporto tra profitto e risparmio di spesa.

In definitiva, si può affermare che, nonostante i contrasti giurisprudenziali poc'anzi evidenziati, la *Gubert* ha dato origine ad un orientamento nettamente maggioritario volto a consentire per via ermeneutica la confisca dei beni dell'ente anche in ambito tributario, – seppur in forma unicamente diretta. Solo i recenti interventi legislativi, però, hanno reso stabile il collegamento tra d.lgs. 231/2001 e d.lgs. 74/2000 aprendo anche alle forme di ablazione patrimoniale per equivalente.

##### **5. ... e la necessità di un intervento legislativo.**

Le pronunce del giudice di legittimità – dettate dalla necessità di rafforzare la lotta al fenomeno evasivo – hanno dunque anticipato il recente intervento legislativo rappresentato dal nuovo decreto fiscale (d.l. 124 del 2019) dalla relativa legge di conversione (l. 157 del 2019). Tuttavia, simili interventi di "politica criminale giudiziale" generano non pochi dubbi sotto il profilo del rispetto dei principi di legalità e certezza del diritto, oltre a non garantire gli stessi benefici di un intervento legislativo (si pensi alla perdurante impossibilità di ricorrere alla confisca di valore).

Inoltre, nonostante la giurisprudenza successiva avesse in gran parte confermato i principi *Gubert*, il difficile rapporto tra responsabilità da reato dell'ente collettivo e fattispecie tributarie restava privo di regolamentazione organica. Da più parti si invocava una riforma complessiva: a livello nazionale vanno ricordati i progetti di riforma del d.lgs. 231/2001 ad opera della Commissione Greco<sup>39</sup>; a livello europeo, invece, è stata la direttiva PIF (2017/1371/UE), adottata per sostituire l'ormai superata Convenzione

---

<sup>38</sup> Cfr. KELLER, *Confisca diretta del denaro e prova dell'assenza di pertinenzialità*, cit., 86 ss.

<sup>39</sup> Si pensi che la Commissione Greco (2013) aveva indicato i reati fiscali fra le fattispecie che dovevano essere inserite all'interno del catalogo dei reati presupposto. A tal proposito si veda la Relazione della Commissione Greco in [www.giustizia.it](http://www.giustizia.it) (sito del Ministero della Giustizia). Cfr., inoltre, SANTORIELLO, *I reati tributari nella responsabilità da reato degli enti collettivi: ovvero dell'opportunità di configurare la responsabilità amministrativa delle società anche in caso di commissione di reati*, in *Arch. pen.*, 1, 2017, 1-2.

omonima del 1995<sup>40</sup>, a imporre un cambio di passo. In particolare, il rafforzamento della tutela degli interessi finanziari dell'Unione veniva avvertito a livello eurounitario come esigenza indifferibile, vieppiù a seguito alla "saga Taricco", che aveva certificato le pecche della legislazione interna, seppur derivanti in buona parte dal regime della prescrizione<sup>41</sup>.

La direttiva PIF, infatti, agli artt. 6 e 9, ha introdotto un'ipotesi di responsabilità da reato per l'ente collettivo<sup>42</sup> che si sia reso protagonista di una frode IVA avente carattere grave (ovvero, quando l'importo del danno sia superiore a dieci milioni di euro e il fatto abbia carattere transnazionale). Curiosamente, l'art. 9 non esita a qualificare questo genere di responsabilità come *penale*, in parziale contrasto con la giurisprudenza nazionale in materia<sup>43</sup>.

Ci si è dunque nuovamente trovati innanzi ad obblighi di criminalizzazione di matrice europea la cui attuazione richiedeva l'ulteriore implementazione del catalogo dei reati presupposto del "decreto 231", sulla falsariga di quanto accaduto, nella materia ambientale, con la trasposizione della direttiva

---

<sup>40</sup> Questo è un esempio del processo di rinnovazione parziale delle fonti penali europee a seguito dell'entrata in vigore del trattato di Lisbona. Le vecchie convenzioni e decisioni quadro sono state sostituite da direttive adottate ai sensi dell'art. 83 comma 1 e 2 TFUE. A titolo meramente esemplificativo, si veda: SATZGER, *Legal effects of directives amending or repealing pre-Lisbon Framework Decisions*, in *NJECL*, 1, 2015, 528 ss.; SOTIS, *Il trattato di Lisbona e le competenze penali dell'unione europea*, in *Cass. pen.*, 3/2010, 326 ss.

<sup>41</sup> Per approfondire la vicenda Taricco si rimanda *ex multis* a BERNARDI, *I controlimiti al diritto dell'Unione europea e il loro discusso ruolo in ambito penale* in BERNARDI (cur.), *I controlimiti. Primato delle norme europee e difesa dei principi costituzionali*, Napoli, 2017, VII ss.; BERNARDI, CUPELLI (cur.), *Il caso Taricco e il dialogo tra le Corti. L'ordinanza 24/2017 della Corte costituzionale*, Napoli, 2017; DONINI, *Lettura critica di Corte costituzionale n. 115/2018*, in *DPC-Riv. trim.*, 2, 2018, 225 ss.

<sup>42</sup> Questa disposizione non risulta completamente originale: già il secondo protocollo della Convenzione PIF del 1995 prevedeva un'ipotesi di responsabilità da reato per l'ente che avesse tratto vantaggio dal compimento di una frode ai danni degli interessi finanziari delle Comunità europee. Questo protocollo non è mai stato trasposto nel nostro ordinamento, ma è parte di quel contesto normativo sovranazionale che ha portato il nostro legislatore a prevedere forme di responsabilità da reato per gli enti e ad adottare il d.lgs. 231/2001. A tal riguardo VENEGONI, *La protezione degli interessi finanziari dell'Unione europea*, Milano, 2018, 65 ss.

<sup>43</sup> Sul controverso inquadramento del "sistema 231", in ambito sia dottrinale, sia giurisprudenziale, si rimanda, in via esemplificativa, a CANESTRARI, CORNACCHIA, DE SIMONE, *Manuale di diritto penale. Parte Generale* (seconda edizione), Bologna, 2017, 999 ss.; TORRE, sub. *art. 9*, in CASTRONUOVO, DE SIMONE, GINEVRA, LIONZO, NEGRI, VARRASO (cur.), *Compliance*, 363 ss; DELSIGNORE, sub. *art. 1*, in VENEZIANI, GARUTI, CADOPPI (cur.), *Enti e responsabilità da reato*, Torino, 2010, 66 ss.

2008/99/CE: in altre parole, per dare corretta attuazione alla normativa UE, il legislatore interno era chiamato ad inserire, entro la scadenza dei termini di attuazione della direttiva PIF, alcune fattispecie tributarie all'interno del "catalogo 231", almeno quelle necessarie a perseguire l'ente nel cui interesse fossero state commesse frodi IVA "gravi", secondo la nozione eurounitaria.

### 5.1. L'attuazione della direttiva PIF nell'ordinamento italiano.

L'attuazione della direttiva PIF nel nostro ordinamento si è rivelata piuttosto travagliata e frammentaria.

Anziché provvedere ad una trasposizione unitaria, attraverso il meccanismo della delegazione europea<sup>44</sup> - nello specifico con la legge 117 del 4 ottobre 2019 (Legge di delegazione europea 2018) – il nostro legislatore ha seguito un percorso più tortuoso<sup>45</sup>: dapprima si è provveduto solo in parte con il c.d. decreto fiscale (d.l. 124/2019) e la relativa legge di conversione (l. 157/2019), per poi completare l'opera con il d.lgs. 75/2020, adottato proprio in attuazione della delega conferita dalla citata legge 117/2019. Il mancato adempimento tempestivo dei nuovi obblighi in materia di tutela degli interessi finanziari dell'Unione - dato che il termine di trasposizione della PIF era ormai spirato<sup>46</sup> - ha così esposto il nostro Paese al rischio di eventuali procedure di infrazione.

Quanto alla "prima *tranche*" di attuazione della direttiva PIF, l'art. 39 del d.l. 124/2019 ha introdotto nel d.lgs. 231/2001 il nuovo art. 25 *quinquiesdecies*, la cui formulazione originaria aggiungeva al catalogo dei reati presupposto unicamente le fattispecie di cui all'art. 2 del d.lgs. 74/2000. Questa opzione non avrebbe tuttavia attuato fedelmente la direttiva PIF, i cui obblighi di criminalizzazione si estendono ben oltre le sole dichiarazioni fraudolente mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti<sup>47</sup>. Questa

---

<sup>44</sup> Con questo atto, che come noto ha sostituito il meccanismo della "legge comunitaria", il Parlamento affida al Governo, a cadenza annuale il compito di adottare una serie di decreti legislativi volti all'attuazione delle fonti UE. A tal proposito si veda, in generale, ROSINI, *Legge di delegazione europea e legge europea. Contributo allo studio dell'attuazione del diritto dell'Unione europea nel più recente periodo*, Napoli, 2017, 49 ss.; ADAM, TIZZANO, *Manuale di Diritto dell'Unione europea*, Torino, 2015, 882 ss. In prospettiva penalistica, GRANDI, *Processo decisionale europeo e democrazia penale. Osservazioni a margine della "legge quadro" n. 234 del 2012*, in *DPC-Riv. trim.*, 2, 2013, 43 ss.

<sup>45</sup> Cfr. BASILE, *Il recepimento della direttiva PIF in Italia e l'"evergreen" art. 316-ter c.p.*, in *DPC-Riv. trim.*, 3, 2020, 188 ss.

<sup>46</sup> La direttiva PIF poneva il 6 luglio 2019 quale data di scadenza per la sua trasposizione da parte dei singoli Stati membri.

<sup>47</sup> La direttiva PIF offre all'art. 3 lettera *d*) la seguente definizione tripartita di frode IVA: I) utilizzo o presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti relativi all'IVA, cui consegue la diminuzione di risorse del bilancio dell'Unione/ II)

carezza è stata in parte colmata dalla legge di conversione n. 157/2019, la quale ha notevolmente incrementato il numero di fattispecie tributarie contenute nell'art. 25 *quinqüesdecies* d.lgs. 231/2001.

Più precisamente, sono entrate a far parte del catalogo dei reati presupposto i seguenti delitti previsti dal d.lgs. 74/2000:

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

L'attuazione della direttiva è poi stata completata dal d.lgs. 75/2020 con l'aggiunta del comma 1 *bis* dell'art. 25 *quinqüesdecies*, che ha ampliato ulteriormente il "catalogo 231", prevedendo un'ipotesi di responsabilità della persona giuridica per infedele dichiarazione (art. 4 d.lgs. 74/2000), omessa dichiarazione (art. 5) e indebita compensazione (art. 10 *quater*) per le sole frodi IVA gravi, in stretta aderenza al dettato normativo eurounitario<sup>48</sup>.

Al contrario, la tutela offerta dal legislatore italiano per le fattispecie introdotte dalla l. 157/2019 è più ampia rispetto a quella richiesta dalla direttiva 2017/1371/UE, in quanto non limitata ai fenomeni evasivi aventi ad oggetto frodi IVA gravi: la responsabilità da reato dell'ente ricorre infatti anche nel caso in cui i delitti fiscali abbiano ad oggetto tributi a carattere

---

mancata comunicazione di un'informazione relativa all'IVA in violazione di un obbligo specifico, cui consegue lo stesso effetto/ III) presentazione di dichiarazioni esatte relative all'IVA per dissimulare in maniera fraudolenta il mancato pagamento o la costituzione illecita di diritti a rimborsi dell'IVA.

<sup>48</sup> L'art. 5 del d.lgs. 14 luglio 2020, n. 75 modifica l'art. 25 *quinqüesdecies* d.lgs. 231/2001, introducendo il nuovo comma 1-*bis*: "*In relazione alla commissione dei delitti previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, 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, si applicano all'ente le seguenti sanzioni pecuniarie: a) per il delitto di dichiarazione infedele previsto dall'articolo 4, la sanzione pecuniaria fino a trecento quote; b) per il delitto di omessa dichiarazione previsto dall'articolo 5, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote; c) per il delitto di indebita compensazione previsto dall'articolo 10 -quater, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote*". Sulle novità introdotte dal d.lgs. 75/2020 cfr. MEAZZA, *Il Governo approva il testo definitivo del decreto legislativo di attuazione della Direttiva PIF*, in *Giurisprudenza Penale*, 8 luglio 2020; ELAMPINI, *A volte ritornano. Prime riflessioni sulla problematica reintroduzione del tentativo nei reati fiscali a seguito dell'attuazione della Direttiva PIF*, in *Sist. pen.*, 8 settembre 2020; mi si permetta infine il rimando a TEBALDI, *L'attuazione della direttiva PIF nell'ordinamento italiano. Le novità del d.lgs. 75/2020*, in *Diritto penale economia ed impresa*, 17 agosto 2020.

unicamente nazionale (es. IRPEF)<sup>49</sup>; per di più, una volta superate le soglie di punibilità dettate dal d.lgs. 74/2000 – peraltro non particolarmente elevate se confrontate con quella della direttiva PIF – non sussistono ulteriori limitazioni quantitative rispetto all’applicazione del d.lgs. 231/2001<sup>50</sup>.

Si tratta di un’ulteriore conferma del fatto che tra gli obiettivi dell’apertura del “catalogo 231” alle fattispecie tributarie figurava non solo l’attuazione della normativa UE, ma anche il rafforzamento della lotta alla piaga dell’evasione fiscale sempre più frequentemente riconducibile all’attività delle imprese, le quali sono perseguibili unicamente attraverso le forme di responsabilità previste dal d.lgs. 231 del 2001<sup>51</sup>.

## **5.2. Gli effetti del nuovo assetto normativo: il difficile rapporto tra i vari livelli sanzionatori in ambito tributario.**

Il nuovo art. 25 *quinquiesdecies* crea un primo (e lungamente atteso) punto di “contatto” a livello legislativo tra responsabilità da reato dell’ente collettivo e d.lgs. 74/2000 (in precedenza, come visto, ricostruito soltanto in via giurisprudenziale). Evoluzioni normative così rilevanti portano quasi sempre con sé alcune problematiche applicative: il nuovo decreto fiscale non fa eccezione a questa regola.

Nello specifico, il primo *punctum pruriens* è rappresentato dall’art. 19 del d.lgs. 74/2000 che regola la convivenza tra le sanzioni destinate alla persona fisica e quelle riservate all’ente<sup>52</sup>. Questa disposizione prevede un doppio binario sanzionatorio: all’ente che si sia reso protagonista di una violazione in materia penale tributaria si applicheranno le sanzioni amministrative previste dal d.lgs. 472/1997<sup>53</sup>, mentre alla persona fisica verranno irrogate le pene previste dal d.lgs. 74/2000. Nel nuovo panorama normativo, l’art. 19 andrebbe però rivisto: all’ente, infatti, si applicano sia le sanzioni

<sup>49</sup> Cfr. PERINI, *Brevi note sui profili penali tributari del d.l. n. 124/2019*, cit., 16-17.

<sup>50</sup> Cfr. PIVA, *Reati tributari e responsabilità dell’ente: una riforma nel (ancorché non di) sistema*, in *Sist. Pen.*, 15 settembre 2020, 11 ss.

<sup>51</sup> Gli enti saranno tenuti a adottare modelli di organizzazione volti alla prevenzione del fenomeno evasivo di impresa. In particolare, i nuovi modelli dovranno effettuare una precisa analisi delle attività a rischio sotto il profilo delle violazioni tributarie e adottare una serie di *best practices* e principi volti a minimizzare questo rischio. Particolare attenzione dovrà essere prestata, anche, ai soggetti con cui l’ente ha rapporti (es. fornitori), per evitare che queste relazioni siano l’occasione per dare origine a condotte evasive. A tal proposito PIERGALLINI, *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e dell’ente*, cit., 220 ss.

<sup>52</sup> Cfr. BARTOLI, *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, in *Sist. pen.*, 3, 2020, 226 ss.

<sup>53</sup> Per un approfondimento sul tema del sistema sanzionatorio fiscale del d.lgs. 472 del 1997 si veda DE SIMONE, *Persone giuridiche e responsabilità da reato*, cit., 271 ss.

amministrative previste dal decreto legislativo del 1997, sia quelle previste dal d.lgs. 231/2001.

Prima di approfondire questi aspetti problematici, è necessaria una premessa metodologica: chi scrive ritiene che la responsabilità derivante dal “decreto 231” debba essere ricondotta all’interno del perimetro della materia penale<sup>54</sup>. Ciò risulta, peraltro, maggiormente coerente con quanto richiesto dalla direttiva PIF e con le pronunce della Corte di Lussemburgo, di cui si darà conto nel prosieguo. Tanto premesso, resta da interrogarsi sulla natura sostanziale delle sanzioni amministrative contenute nel d.lgs. 472/1997. Nell’ordinamento italiano il diritto sanzionatorio in materia tributaria è, infatti, da sempre caratterizzato da un doppio binario (amministrativo e penale), che più volte ha sollecitato l’intervento della giurisprudenza sovranazionale<sup>55</sup>.

Nelle cause riunite *Orsi-Baldetti*<sup>56</sup> la Corte di Giustizia UE dapprima, in applicazione dei criteri *Engel*<sup>57</sup> ha optato per la natura sostanzialmente penale delle sanzioni, formalmente amministrative, previste dal d.lgs. 472/1997, per poi addentrarsi nell’analisi dell’eventuali violazioni del divieto di *bis in idem* – previsto nell’ordinamento eurounitario dall’art. 50 della Carta di Nizza – discendenti dalle già citate disposizione dell’art. 19 del d.lgs. 74/2000<sup>58</sup>. Nello specifico tale disciplina viene salvata poiché, nonostante preveda l’applicazione di due sanzioni sostanzialmente penali per il medesimo fatto, esse si rivolgono a soggetti diversi: quelle formalmente

---

<sup>54</sup> In questo senso, *ex multis*, v. DE SIMONE, *Persone giuridiche e responsabilità da reato*, cit., 341 ss.; DE VERO, *Responsabilità penale delle persone giuridiche*, cit. 58 ss.

<sup>55</sup> Cfr. INGRASSIA, *Ragione fiscale vs “illecito penale personale”. Il sistema penale-tributario dopo il d.lgs. 158/2015*, Bologna, 2016, 14 ss.

<sup>56</sup> CGUE, sentenza 5 aprile 2017, Orsi (C-217/15) e Baldetti (C-350/15) in *DPC*, 4, 2017, con nota di SCOLETTA, *Ne bis in idem e doppio binario in materia tributaria: legittimo sanzionare la società e punire il rappresentante legale per lo stesso fatto*, 333 ss.

<sup>57</sup> Corte EDU, *Engel e altri c. Paesi Bassi*, 8 giugno 1976. Con la giurisprudenza *Engel* si assegna a una sanzione natura penale in base ai seguenti criteri sostanziali: 1) la qualificazione giuridica data dall’ordinamento nazionale (il *nomen juris*); 2) la natura dell’illecito commesso; 3) l’effettiva afflittività della sanzione. Da ciò deriva la possibilità che sanzioni formalmente amministrative siano da considerare sostanzialmente penali. Per un approfondimento sul tema cfr. DONINI, FOFFANI (cur.), *La “materia penale” tra diritto nazionale ed europeo*, Torino, 2018; MASERA, *La nozione costituzionale di materia penale*, Torino, 2018, 29 ss.; BUZZELLI, sub. art. 6 *Diritto a un equo processo* (§4), in UBERTIS, VIGANÒ (cur.), *Corte di Strasburgo e giustizia penale*, Torino, 2016.

<sup>58</sup> Cfr. A.M. DELL’OSSO, *Corsi e ricorsi nel diritto penaltributario: spunti (critici) sul c.d. decreto fiscale*, in *Dir. pen. proc.*, 3/2020, 327 ss.



amministrative all'ente, quelle formalmente penali alla persona fisica<sup>59</sup>. Le conclusioni raggiunte nella *Orsi-Baldetti* potrebbero tuttavia non attagliarsi più al nuovo contesto normativo: nei confronti dell'ente verrebbero infatti comminate per il medesimo fatto di reato – purché questo risulti incluso tra le fattispecie tributarie contenute all'interno dell'art. 25 *quinquiesdecies* – sia le sanzioni amministrative contenute nel d.lgs. 472/1997, sia quelle contenute nel d.lgs. 231/2001, con conseguente violazione del divieto di *bis in idem*.

Sul punto è intervenuto anche l'Ufficio del massimario della Corte di Cassazione con la relazione relativa alle novità introdotte dal decreto fiscale. La quale, sulla scorta dell'elaborazione della Corte EDU nella sentenza *Nykanen c. Finlandia*<sup>60</sup>, ritiene non vi siano violazioni del divieto di *bis in idem*. Nella relazione, in particolare, si sostiene che le due tipologie sanzionatorie anzidette potrebbero convivere in quanto:

- presentano una connessione sostanziale e temporale adeguatamente stretta: in materia fiscale il procedimento amministrativo e quello penale sono saldamente connessi tra loro;
- perseguono scopi diversi: la sanzione amministrativa è volta al recupero del quantum evaso, mentre quella penale ha funzione propriamente afflittiva;
- in ambito tributario la duplicazione sanzionatoria è prevedibile dall'agente;
- il loro cumulo non è eccessivamente afflittivo. Quest'ultimo parametro, però, dovrà di volta in volta essere verificato dal giudice competente, come già affermato dalla Corte di Lussemburgo nella sentenza *Menci*<sup>61</sup>.

Molte di queste argomentazioni tuttavia non convincono. Anzitutto se riteniamo che le sanzioni amministrative previste dal d.lgs. 472/1997 abbiano natura penale, risulterà difficile affermare la differenza di funzioni tra i due sistemi sanzionatori; non sempre, inoltre, sussiste consequenzialità tra i due procedimenti; infine si lascia troppo spazio alla discrezionalità dell'organo

---

<sup>59</sup> Cfr. BASSO, VIGLIONE, *I nuovi reati tributari*, Torino, 2017, 228 ss. e BINDI, PISANESCHI, *Sanzioni CONSOB e Banca d'Italia. Procedimenti e doppio binario al vaglio della Corte europea dei Diritti dell'Uomo*, Torino, 2018, 234 ss.

<sup>60</sup> Corte EDU, Quarta Sezione, sent. 20 maggio 2014, *Nykanen c. Finlandia*, in *DPC*, 5 giugno 2014 con nota di DOVA, *Ne bis in idem in materia tributaria: prove tecniche di dialogo tra legislatori e giudici nazionali e sovranazionali*.

<sup>61</sup> Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, C-524/15, *Menci*, in *DPC*, 3, 2018 con nota di GALLUCCIO, *La Grande Sezione della Corte di giustizia si pronuncia sulle attese questioni pregiudiziali in materia di bis in idem*, in *DPC*, 286 ss. Si veda, inoltre, FELISATTI, *Il ne bis in idem domestico. Tra coordinazione procedimentale e proporzionalità della sanzione. Note a margine di Corte di Giustizia, cause 20 marzo 2018, Menci, Garlsson Real Estate e Di Puma e Zecca* in *DPC-Riv. trim.*, 3/2018, 124-126.

giudicante per quanto riguarda la valutazione sul livello di afflittività, aprendo la strada a rischiose disparità di trattamento.

All'esito di quanto sin qui esposto, è chiaro che, nonostante le rassicurazioni offerte dall'Ufficio del massimario, permangano rischi di violazione del *ne bis in idem* con riguardo all'art. 19 d.lgs. 74/2000. Bisognerà, dunque, interrogarsi sulle future intenzioni del nostro legislatore e in particolare se ci sia la volontà di modificare questa disposizione per attenuare il rischio di violazione del principio del *ne bis in idem*.

### **5.3. La confisca dei beni dell'ente: prospettive evolutive.**

L'introduzione delle fattispecie fiscali nell'elenco dei reati presupposto ha enorme rilievo anche sul piano della individuazione dei beni confiscabili, fino a consentire il superamento dei principi *Gubert*. Il nuovo art. 25 *quinquiesdecies* apre, infatti, la strada a nuove forme di confisca dei beni dell'ente, prima fra tutte quella prevista dall'art. 19 d.lgs. 231/2001, rendendo dunque superflue le pregresse ricostruzioni innovative della Cassazione volte a facilitare la lotta contro la criminalità di impresa in ambito fiscale, pur in assenza di un appiglio normativo. Oggi, infatti, a seguito del processo di attuazione della direttiva PIF, numerose fattispecie tributarie sono entrate a far parte del catalogo dei reati presupposto del "decreto 231". A queste si potrà, dunque, applicare sia l'intera disciplina delle confische (diretta e per equivalente) previste dall'art. 19 d.lgs. 231/2001, sia le disposizioni in materia di sequestro preventivo previsto dai commi 1 e 2 dell'art. 53 del medesimo decreto<sup>62</sup>.

Per le fattispecie incluse nel d.lgs. 231/2001 sono, quindi, superati i principi *Gubert* e per la prima volta si apre alla confisca di valore, sebbene, come ricordato in precedenza<sup>63</sup>, la giurisprudenza di Cassazione avesse già consentito – seppur implicitamente – l'ablazione patrimoniale di valore, almeno con riguardo ai beni fungibili<sup>64</sup>. I recenti interventi normativi sembrano quindi finalmente rispondere alle critiche in termini di certezza del diritto e divieto di analogia in *malam partem* che erano state mosse nei confronti della giurisprudenza di Cassazione in materia di confiscabilità dei beni dell'ente (*Gubert* e *Lucci in primis*).

Inoltre, la previsione di una responsabilità da reato dell'ente collettivo per i reati tributari contenuti nel nuovo art. 25 *quinquiesdecies* consente di

---

<sup>62</sup> Cfr. VARRASO, *Decreto fiscale e riforma dei reati tributari. Le implicazioni processuali*, in *Dir. pen. proc.*, 3/2020, 340 ss.; ID. *Le confische e i sequestri in materia di reati tributari dopo il "decreto fiscale" n. 124 del 2019*, in *Sist. pen.*, 8 settembre 2020, 9-11,

<sup>63</sup> *Supra*, § 3.

<sup>64</sup> Cfr. PERINI, *Brevi note sui profili penali tributari del d.l. n. 124/2019*, cit., 18 ss.

ricorrere al sequestro obbligatorio finalizzato alla confisca nei confronti dell'ente che si sia reso protagonista di uno di questi delitti<sup>65</sup>.

Non trovano, invece, applicazione in ambito di responsabilità da reato dell'ente collettivo le disposizioni di cui all' art. 12 *ter* d.lgs. 74/2000, anch'esse introdotte dal decreto fiscale e volte all'estensione del campo di applicazione della confisca allargata alle fattispecie tributarie. La Cassazione ha, infatti, escluso l'applicabilità di questa tipologia di ablazione patrimoniale al "decreto 231", ritenendo che il legislatore, con l'art. 19 d.lgs. 231/2001, abbia previsto un'ipotesi specifica riservata agli enti e che per tale ragione non dovesse procedersi ad un'estensione in via interpretativa del campo di applicazione dell'art. 240 *bis* c.p. Le due ipotesi di confisca, nonostante il medesimo *nomen juris*, hanno peraltro natura e caratteristiche differenti<sup>66</sup>. La confisca allargata è stata classificata dal giudice di legittimità come misura di sicurezza, sebbene del tutto peculiare<sup>67</sup>, mentre la confisca di cui all'art. 19 d.lgs. 231/2001 ha natura apertamente sanzionatoria<sup>68</sup>.

Non tutti i delitti fiscali sono però entrati a far parte del "catalogo 231". In particolare, nonostante le ultimissime aggiunte (d.lgs. 75/2020), restano al di fuori del perimetro della responsabilità degli enti le fattispecie di omesso versamento (art. 10 *bis* e 10 *ter* d.lgs. 74/2020)<sup>69</sup>. Per queste ultime i principi *Gubert* potrebbero essere ancora attuali ed efficaci. Tuttavia, sono necessarie alcune precisazioni: il nostro legislatore sembra aver fatto delle scelte precise nella selezione delle fattispecie da inserire nel "catalogo 231". Se nell'attuale panorama normativo il giudice di legittimità si rifacesse al principio espresso dal brocardo *ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit*<sup>70</sup>, difficilmente potrebbe utilizzare il formante giurisprudenziale per estendere l'istituto delle ablazioni patrimoniali ai beni dell'ente che abbia tratto vantaggio dal compimento di uno dei reati previsti dagli articoli 10 *bis* e 10 *ter* del d.lgs. 74/2000. Senza

<sup>65</sup> Cfr. VARRASO, *Decreto fiscale e riforma dei reati*, cit., 339 ss.

<sup>66</sup> Così Cass. Pen., Sez. II, 12 dicembre 2006, n. 3629, Ric. Ideal Standard Italia S.p.a. A tal proposito si veda BARAZZETTA, *La confisca allargata. Commento agli artt. 240 bis c.p., 578 bis c.p.p., 104 bis e 183 quater att. c.p.p.*, in EPIDENDIO, VARRASO (cur.), *Codice delle confische*, cit., 1035 ss.

<sup>67</sup> Non è questa la sede per disquisire sulla natura della confisca allargata, si rimanda quindi a MAZZACUVA, *Le pene nascoste*, cit., 176 ss. e MAUGERI, *La tutela della proprietà nella C.E.D.U. e la giurisprudenza della Corte europea* in tema di confisca in M. MONTAGNA (cur.), *Sequestro e Confisca*, Torino, 2017, 18 ss.

<sup>68</sup> Cfr. EPIDENDIO, *Le confische nella legislazione sulla responsabilità degli enti e delle persone giuridiche*, cit., 970 ss.; EPIDENDIO, *La confisca nel diritto penale e nel sistema delle responsabilità degli enti*, Milano, 2011, 395 ss.; DI VETTA, *sub. art. 19* in CASTRONUOVO, DE SIMONE, GINEVRA, LIONZO, NEGRI, VARRASO (cur.), *Compliance*, 445 ss.

<sup>69</sup> Cfr. DELL'OSSO, *Corsi e ricorsi nel diritto penaltributario*, cit., 328.

<sup>70</sup> Cfr. MANES, *Dalla "fattispecie" al "precedente": appunti di deontologia ermeneutica*, in *Cass. Pen.*, 6, 2018, 2222 ss.

dimenticare i rischi sotto il profilo della certezza del diritto e di prevedibilità che una tale interpretazione giurisprudenziale<sup>71</sup> potrebbe creare. Dunque, il mutato panorama normativo, unito all'assenza di una piena vincolatività del precedente tipica degli ordinamenti di *civil law* come il nostro, possono mettere in discussione i principi affermati dalle sentenze *Gubert* e *Lucci*. Tralasciando il diverso livello di tutela offerto dalla giurisprudenza di legittimità, che, differentemente dall'art. 19 co. 2 d.lgs. 231/2001 non ha mai esteso, almeno esplicitamente, l'applicazione della confisca di valore per ovvie ragioni legate al divieto di analogia in *malam partem*.

Si può, quindi, affermare che la recente operazione di innovazione normativa ha aperto nuovi scenari anche per le fattispecie tributarie escluse dal "catalogo 231", data l'imprevedibilità delle eventuali prossime pronunce giurisprudenziali relative alla confiscabilità dei beni dell'ente.

#### **5.4 Luci e ombre sul nuovo decreto fiscale.**

Se in materia di confisca sono evidenti i benefici apportati dal nuovo decreto fiscale, per quanto riguarda sia la certezza del diritto, sia l'efficacia della lotta all'evasione fiscale, in altri ambiti il d.l. 124/2019 risulta carente e a tratti problematico. Oltre ai già citati problemi derivanti dal rischio di violazione del divieto di *bis in idem* e da una certa disomogeneità degli interventi di innovazione normativa, il decreto fiscale pone alcuni interrogativi in materia di diritto intertemporale e di rispetto del dettato costituzionale nell'ambito della decretazione d'urgenza.

Nello specifico è interessante notare come il d.l. 124/2019 subordinasse l'entrata in vigore delle disposizioni contenute ai commi 1 e 2 dell'art. 39 (contenenti le "modifiche della disciplina penale e della responsabilità amministrativa degli enti")<sup>72</sup> all'adozione della legge di conversione, in palese contrasto con il requisito dell'urgenza richiesto dall'art. 77 della nostra Costituzione.

Non va tuttavia sottaciuto come la giurisprudenza costituzionale sulla compatibilità tra decretazione d'urgenza e posticipazione dell'entrata in vigore del decreto legge non sia del tutto univoca. Alcune sentenze<sup>73</sup>, infatti, hanno ammesso tale prassi, sostenendo che il requisito dell'urgenza non postulasse indefettibilmente l'immediata applicazione di tutte le disposizioni

---

<sup>71</sup> Cfr. DONINI, *Il diritto giurisprudenziale penale. Collisioni vere e apparenti con la legalità e sanzioni dell'illecito interpretativo*, in *DPC-Riv. trim.*, 3, 2016, 13 ss.

<sup>72</sup> Così recita l'art. 39 co.3: "Le disposizioni di cui ai commi 1 a 2 hanno efficacia dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della legge di conversione del presente decreto".

<sup>73</sup> Corte Cost. sent. n. 16 e n. 170 del 2017.

contenute all'interno del decreto legge<sup>74</sup>. In almeno un'altra circostanza, invece,<sup>75</sup> la Consulta ritenne la medesima prassi legislativa non conforme con i requisiti della decretazione d'urgenza; impostazione peraltro già seguita dalla legge 400 del 1988 (Disposizioni sulla disciplina dell'attività di Governo e ordinamento della Presidenza del Consiglio dei Ministri) che all'articolo 15 comma 3 afferma l'immediata applicazione di tutte le disposizioni contenute nei decreti legge, proprio in ragione del requisito dell'urgenza.

Sempre in prospettiva costituzionale, ulteriori perplessità desta pure la disomogeneità tra il contenuto del decreto legge e quello della relativa normativa di conversione. Si pensi al cospicuo aumento dei reati contenuti nell'art. 25 *quinquiesdecies* disposto dalla l. 157/2019 rispetto al testo del d.l. 124/2019. Anche questa prassi venne per vero ammessa dal Giudice delle leggi, il quale, nella sentenza n. 22 del 2012, ha aperto alla possibilità di effettuare modifiche, anche rilevanti, in sede di conversione<sup>76</sup>. Ciononostante, l'aumento progressivo e frammentario dell'elenco in oggetto avvalorava i dubbi sulla sussistenza dei requisiti di necessità e di urgenza costituzionalmente imposti per ricorrere alla decretazione d'urgenza.

## 6. Considerazioni conclusive.

Le recenti evoluzioni normative hanno mutato il panorama dei rapporti tra responsabilità da reato dell'ente collettivo e reati tributari. L'attuazione della direttiva PIF ha assorbito e superato le ricostruzioni interpretative condensate nella giurisprudenza *Gubert* in materia di confiscabilità, con un notevole incremento degli strumenti utilizzabili nella lotta al fenomeno evasivo nel contesto della criminalità di impresa: soprattutto, il catalogo dei reati presupposto è stato arricchito delle fattispecie in materia tributaria, come ormai da anni si richiedeva a livello nazionale e internazionale.

Tuttavia, permangono zone d'ombra nel complesso rapporto tra il d.lgs. 231/2001 e il d.lgs. 74/2001: dal destino delle fattispecie escluse dal catalogo dei reati presupposto, al rischio di *bis in idem*.

I recenti interventi normativi aprono nuovi scenari sulla giurisprudenza di Cassazione in materia di confiscabilità dei beni dell'ente. Come anticipato, resta incerta la persistente applicabilità dei principi *Gubert*<sup>77</sup> ai delitti fiscali rimasti al di fuori del perimetro applicativo dal "decreto 231" (fattispecie di

<sup>74</sup> Cfr. FINOCCHIARO, *Le novità in materia di reati tributari e di responsabilità degli enti contenute nel c.d. decreto fiscale (d.l. n. 124/2019)*, in *Sist. pen.*, 18 novembre 2019.

<sup>75</sup> Corte Cost. sent. n. 220 del 2013, in *Giur. cost.*, 2013, 3242 ss. con commento di MACCABIANI, *Limiti logici (ancor prima che giuridici) nella decretazione d'urgenza nella sentenza della Corte costituzionale n. 220 del 2013*.

<sup>76</sup> Cfr. A. RUGGERI, *"Itinerari" di una ricerca sul sistema delle fonti XVII. Studi dell'anno 2013*, Torino, 2014, 459 ss.

<sup>77</sup> *Supra*, § 5.3.

omesso versamento previste dagli art. 10 *bis* e *ter* del d.lgs. 74/2000). Il legislatore italiano ha infatti adottato una scelta precisa delle fattispecie tributarie a cui si applicheranno le forme di confisca previste dal d.lgs. 231/2001. Il panorama in cui erano nati i principi *Gubert* è, dunque, mutato e eventuali estensioni giurisprudenziali dell'area di applicazione della confisca dei beni dell'ente potrebbero risultare *contra legem*. La pronuncia *Gubert* sembrerebbe, quindi, superata sia per le fattispecie incluse nel "catalogo 231" che per quelle rimaste al di fuori dell'elenco.

Peraltro, anche nel caso in cui i principi *Gubert* venissero mantenuti al fine di estendere la confisca dei beni dell'ente alle fattispecie di omesso versamento, la tutela offerta dal formante giurisprudenziale sarebbe comunque inferiore rispetto a quella prevista dal d.lgs. 231/2001. Ai delitti fiscali esclusi dal catalogo, infatti, non si potrà in ogni caso applicare la confisca di valore prevista dall'art. 19 co. 2 d.lgs. 231/2001, né si potrà ricorrere al sequestro previsto dall'art. 53 d.lgs. 231/2001, con un conseguente inferiore livello di tutela.

Non vanno poi dimenticati i rischi di *bis in idem* che – nonostante le rassicurazioni offerte dalla relazione dell'Ufficio del massimario<sup>78</sup> – ancora incombono sulla normativa italiana e che permarranno fintanto che il legislatore non interverrà sull'art. 19 d.lgs. 74/2000, evitando inutili (e dannose) sovrapposizioni sanzionatorie ai danni dell'ente.

Si può dunque ritenere che l'attuazione della direttiva PIF sia stata – almeno in parte – un'occasione persa per il nostro legislatore, il quale ancora una volta non ha saputo varare una riforma organica dei rapporti tra il sistema sanzionatorio fiscale e la disciplina della responsabilità da reato dell'ente collettivo.

---

<sup>78</sup> *Supra*, § 5.1.