

Cassazione penale

direttore scientifico
condirettore
LX - Ottobre 2020, n° 10

Domenico Carcano
Mario D'Andria

IO

20
20

| **estratto**

DIRETTIVA PIF E D.LG. N. 231 DEL 2001. LA
REPRESSIONE PENALE DELLE GRAVI FRODI
IVA E LA RESPONSABILITÀ DEGLI ENTI PER
REATI TRIBUTARI, TRA SITUAZIONE
ATTUALE E PROSPETTIVE FUTURE

di **Marco Grotto**



GIUFFRÈ FRANCIS LEFEBVRE

488 DIRETTIVA PIF E D.LG. N. 231 DEL 2001. LA REPRESSIONE PENALE DELLE GRAVI FRODI IVA E LA RESPONSABILITÀ DEGLI ENTI PER REATI TRIBUTARI, TRA SITUAZIONE ATTUALE E PROSPETTIVE FUTURE * **

The European “PIF Directive” and the Decree no. 231 of 2001. Criminal repression of serious VAT frauds and corporate liability for financial crimes: a bird’s eye view and future prospects

Il contributo analizza l’impatto della “Direttiva PIF” sul sistema penale interno, soffermandosi, in particolare, sulle conseguenze sistematiche derivanti dall’introduzione dei reati tributari nel *corpus* della responsabilità da reato delle persone giuridiche.

The article focuses on the impact of the European “PIF Directive” on the Italian legal system. In particular, the article reflects on the consequences related to the introduction in the Italian legal system of the corporate liability for financial crimes.

di **Marco Grotto**

Ricercatore di Diritto penale - Università degli Studi di Trento

Sommario 1. Premessa. — 2. Il passato. — 3. Il presente. — 3.1. La “Direttiva PIF”. — 3.2. Il decreto fiscale e lo schema di decreto legislativo attuativo della “Legge di delegazione europea 2018”. — 4. Il prossimo futuro. “Auspici *de iure condendo*” in tema di sanzioni, prescrizione e delega di funzioni. — 4.1. La prospettiva sanzionatoria. — 4.2. La prospettiva temporale. — 4.3. La prospettiva della “natura organizzativa” della responsabilità degli enti. — 5. Conclusioni.

1. PREMESSA

Nel presente contributo si intende affrontare il tema della intersezione tra la tutela degli interessi finanziari dell’Unione Europea e la responsabilità degli enti per reati in materia economica. Vi è, infatti, una spinta sovranazionale a che i singoli Stati membri apprestino

(*) Testo dell’intervento, corredato di note bibliografiche ed aggiornamenti, dal titolo “Gravi frodi IVA, sanzioni penali, d.lg. n. 231 del 2001: tra situazione attuale e prospettive future” al convegno “Attualità in tema di rapporti tra ordinamento tributario e ordinamento penale”, organizzato dall’Università degli Studi di Trento il 29 novembre 2019.

Lo stretto legame tra la tutela degli interessi finanziari della Comunità europea e la nascita del diritto penale europeo è ben chiarita nello scritto di GRASSO, *La protezione degli interessi finanziari comunitari nella prospettiva della formazione di un diritto penale europeo*, in *Criminalia*, 2006, p. 93 ss.

(**) Il contributo fa riferimento allo “Schema di decreto legislativo attuativo della legge di delegazione europea 2018”, approvato dal Consiglio dei ministri del 23 gennaio 2020, in quanto è stato licenziato prima dell’approvazione e della pubblicazione in *Gazzetta Ufficiale* del d.lg. n. 75/2020. Tuttavia l’intervenuta approvazione di tale decreto legislativo non è tale da imporre una rivisitazione delle tesi esposte nel presente scritto.

strumenti sanzionatori efficaci a presidio degli interessi economici comunitari. Tale adeguamento della legislazione interna da un lato deve avvenire tenendo conto dell'impianto complessivo del sistema sanzionatorio, sul quale le novelle legislative vanno ad innestarsi, e dall'altro rappresenta una preziosa occasione vuoi per porre rimedio ad alcune "storture" interpretative, vuoi per colmare certe lacune della normativa nazionale vigente.

Il tema, in particolare, verrà affrontato attraverso una metafora temporale e ciò al fine di dar conto non solo di quel che c'è o c'è stato, ma, soprattutto, di quello che ci sarà o almeno, nei nostri auspici, dovrebbe esserci.

2. IL PASSATO

Nell'ambito delle frodi IVA esiste un passato prossimo ed un passato remoto.

Il passato remoto è costituito dalla "Convenzione sulla protezione degli interessi finanziari delle Comunità Europee" del luglio 1995, ratificata in Italia dalla l. 29 settembre 2000, n. 300 e poi integrata da tre protocolli tra il 1996 ed il 1997. Con tale Legge si introdusse il reato di cui all'art. 316-ter c.p., «Indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato», in affiancamento al preesistente art. 640-bis c.p., «Truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche», e si diede delega al Governo per l'adozione di quello che sarebbe poi diventato il d.lg. 8 giugno 2001, n. 231.

In una dimensione da passato remoto può poi essere collocato il "Progetto del *Corpus Iuris* per la tutela degli interessi finanziari dell'Unione Europea", ultimato nel 1996 e pubblicato nel 1997, il quale rappresenta un serio tentativo di costruire un sistema di diritto penale europeo, composto sia da norme incriminatrici "di parte speciale" sia – ed è questo l'elemento di maggior interesse – da una "parte generale del diritto penale" ⁽¹⁾.

Rappresenta, invece, il passato prossimo del contrasto alle frodi IVA la c.d. "saga Taricco".

La vicenda – notissima, ma che per la sua importanza merita di essere brevemente ripercorsa – si è originata dall'ordinanza del 17 gennaio 2014, con cui il Tribunale di Cuneo, chiamato ad applicare la fattispecie di omesso versamento dell'IVA prevista dall'art. 10-ter del d.lg. 10 marzo 2000, n. 74, ebbe a sospettare che il regime nazionale della prescrizione non fosse compatibile con il "Trattato di Lisbona" del 13 dicembre 2007, ratificato dall'Italia a mezzo dell'art. 2 della l. 2 agosto 2008, n. 130.

Aderendo a tale impostazione, l'8 settembre 2015 la Corte Europea di Giustizia ha affermato che, in base al diritto dell'Unione, il giudice nazionale ha l'obbligo di disapplicare la disciplina interna in materia di atti interruttivi della prescrizione allorquando ritenga che la previsione del limite massimo di cui al comma 2 dell'art. 161 c.p. impedisca allo Stato italiano di adempiere agli obblighi di effettiva tutela degli interessi finanziari dell'Unione che derivano dall'art. 325 del TFUE. Il tutto – ha precisato la Corte Europea (ed è un ulteriore aspetto

⁽¹⁾ DELMAS-MARTY, *The implementation of the Corpus Juris in the member States. La mise en œuvre du Corpus Juris dans les États membres*, a cura di DELMAS-MARTY - VERVALE, Antwerp-Groningen-Oxford, Intersentia, 2000 (3 volumi). In argomento, tra i molti scritti, AA.VV., *Il Corpus Juris 2000. Un modello di tutela penale dei beni giuridici comunitari*, a cura di Grasso - Sicurella, Giuffrè, 2003; PICOTTI, *Il Corpus Juris 2000. Nuova formulazione e prospettive di attuazione*, Cedam, 2003. In tempi più recenti si è cercato di enucleare quanto meno i principi fondamentali della materia penale da condividere a livello europeo: sull'iniziativa v. FOFFANI, *Il "Manifesto sulla politica criminale europea"*, in *Criminalia*, 2010, p. 657 ss. (spec. p. 664 ss.). Anche BASILE, *Brevi note sulla nuova Direttiva PIF*, in *Dir. pen. cont.*, 2017, n. 12, p. 72, evidenzia come la mancanza di una "parte generale" del diritto penale comune agli Stati membri renda difficoltoso il riavvicinamento delle legislazioni.

problematico) – nei casi delle frodi tributarie “di rilevante entità”, che altrimenti rimarrebbero impunte in un numero considerevole di casi.

Come era ampiamente prevedibile, la sentenza della Corte di Giustizia Europea ha avuto un effetto dirompente sul piano nazionale ed, in particolare, ha condotto all’ordinanza del 18 settembre 2015, con la quale la Corte d’appello di Milano ha sollevato la questione di legittimità costituzionale dell’art. 2 della l. 2 agosto 2008, n. 130. Secondo tale ordinanza, l’obbligo, per il Giudice nazionale, di applicare l’art. 325, §§ 1 e 2 del TFUE nell’interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia e, dunque, l’obbligo di disapplicare gli artt. 160, ultimo comma e 161, comma 2 c.p. si porrebbe in contrasto con il principio di legalità sancito dall’art. 25, comma 2 Cost. Di analogo contenuto le ordinanze della terza sezione penale della Cassazione del 30 marzo 2016 e 31 marzo 2016.

Con l’ordinanza del 26 gennaio 2017, n. 24 la Corte costituzionale ha quindi chiesto alla Corte Europa di Giustizia di avallare una lettura “costituzionalmente conforme” della “sentenza *Taricco*”, che consentisse di superare i dubbi sollevati dai giudici nazionali e “disinnescasse” la necessità di utilizzare il principio di legalità, nella formulazione ed interpretazione propria del diritto interno, con funzione di contro-limite rispetto al principio di preminenza del diritto comunitario.

Con la sentenza del 5 dicembre 2017 (c.d. “*Taricco bis*” o M.A.S.), la Corte Europea di Giustizia ha così affermato che «i giudici nazionali competenti, quando devono decidere, nei procedimenti pendenti, di disapplicare le disposizioni del codice penale in questione, sono tenuti ad assicurarsi che i diritti fondamentali delle persone accusate di avere commesso un reato siano rispettati».

Così, da ultimo, con la sentenza del 31 maggio 2018, n. 115 la Corte costituzionale ha affermato la non fondatezza di tutte le questioni sollevate, ribadendo che il principio di legalità della materia penale impedisce, senza eccezioni di sorta, l’ingresso nel nostro ordinamento della “regola *Taricco*”⁽²⁾.

3. IL PRESENTE

Il presente della lotta alle frodi IVA è costituito, quanto agli “strumenti” del “diritto sanzionatorio”, dalla c.d. Direttiva PIF, «Direttiva (UE) del Parlamento Europeo e del Consiglio del 5 luglio 2017 n. 1371 relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell’Unione mediante il diritto penale»⁽³⁾ (che, ad onore del vero, andava recepita dal legislatore nazionale

⁽²⁾ Per una disamina della “vicenda *Taricco*”, CUPELLI, *La Corte Costituzionale chiude il caso Taricco e apre a un diritto penale europeo “certo”*, in *Dir. pen. cont.*, 2018, n. 6, p. 227 ss.; MANACORDA, *Prescrizione e controlimiti: prove di un dialogo costruens negli sviluppi del caso Taricco*, in *discrimen.it*, 2018, p. 1 ss. (pur senza tener conto della sentenza della Corte costituzionale n. 115 del 2018). Si segnala peraltro all’attenzione del Lettore anche la meno nota sentenza resa dalla Corte di Giustizia dell’Unione Europea, Grande Sezione, 2 maggio 2018, nella causa C-574/2015, proc. pen. a carico di Scialdone, con la quale è stato respinto il rinvio pregiudiziale contenuto nell’ordinanza di rimessione del Tribunale di Varese del 30 ottobre 2015. Il Giudice italiano, in particolare, aveva sospettato della compatibilità con il diritto comunitario della soglia prevista dall’art. 10-ter del d.lg. 10 marzo 2000, n. 74, ma la Corte di giustizia ha respinto la censura. Per un commento, v. CUPELLI, *La disciplina dei reati tributari ancora davanti alla Corte di Giustizia: il caso Scialdone e le soglie di punibilità*, in *Dir. pen. cont.*, 2018, n. 5, p. 349 ss.

⁽³⁾ In tema BASILE, *Riflessioni de lege ferenda sul recepimento della Direttiva PIF: la repressione delle frodi e lo strano caso dell’art. 316-ter c.p.*, in *Dir. pen. cont.*, 2019, p. 1 ss.; BONDI, *La direttiva relativa alla tutela penale degli interessi finanziari dell’Unione Europea. Problematiche e prospettive in vista della scadenza dell’obbligo di attuazione*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2018, p. 676 ss.; LA VATTIATA, *La nuova direttiva PIF. Riflessioni in tema di*

entro il 6 luglio 2019 ⁽⁴⁾); dal Regolamento (UE) 2017/1939 del Consiglio del 12 ottobre 2017, relativo all'attuazione di una cooperazione rafforzata sull'istituzione della Procura Europea («EPPO») ⁽⁵⁾, i cui art. 1 e art. 22 prevedono che la Procura Europea sia competente per individuare, perseguire e portare in giudizio gli autori dei reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione previsti dalla Direttiva (UE) 2017/1371; dalla "Legge di delegazione europea 2018" (l. 4 ottobre 2019, n. 117), con la quale il Governo è stato delegato ad adottare, entro due anni, i decreti legislativi necessari all'attuazione, tra l'altro, della Direttiva PIF ⁽⁶⁾; dal Decreto fiscale, d.l. 26 ottobre 2019, n. 124, «Disposizioni urgenti in materia fiscale» (convertito, con modificazioni, dalla l. 19 dicembre 2019, n. 157), che ha modificato i reati fiscali e ha inserito alcuni di essi tra i "reati-presupposto" della responsabilità degli enti ⁽⁷⁾ e, da ultimo, dallo «Schema di decreto legislativo recante attuazione della Direttiva (UE) 2017/1371, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale», approvato dal Governo il 23 gennaio 2020 ed attualmente all'esame del Parlamento.

3.1. La "Direttiva PIF"

La Direttiva PIF riveste certamente un ruolo centrale nel contesto della tutela degli interessi finanziari dell'Unione Europea ed, in particolare, delle frodi IVA. Tramite essa, infatti, l'Europa è tornata ad occuparsi di tali tematiche *mediante il diritto penale* e ciò non è certamente irrilevante per il giurista nazionale.

responsabilità da reato degli enti giuridici, gruppi societari e reati tributari, in *Giur. pen.*, 2019, n. 9, p. 1 ss.; LANOTTE, *L'impunità degli autori delle frodi carosello e le contromisure per la tutela degli interessi finanziari europei: la Direttiva PIF e il regolamento EPPO*, in *Dir. pen. cont.*, 2019, n. 6, p. 189 ss.; PARISI, *Chiari e scuri nella Direttiva relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione*, in *Giur. pen.*, 2017, n. 9, p. 1 ss.; RONCO, *Frodi "gravi" IVA e tutela degli interessi finanziari dell'Unione Europea: quali ricadute nell'ordinamento interno alla luce della Direttiva 2017/1371 del 5 luglio 2017?*, in *Arch. pen.*, 2017, n. 3, p. 1 ss.; SICURELLA, *Uno, nessuno, ventidue. Ovvero l'incertezza del diritto nel contrasto delle frodi comunitarie*, in *Dir. pen. cont. riv. trim.*, 2019, n. 1, p. 61 ss.; SPENA, *La protezione penale degli interessi finanziari UE: considerazioni sparse a un anno dalla Direttiva 2017/1371*, in *Riv. dir. alimentare*, 2018, n. 3, p. 28 ss.; VENEGONI, *La definizione del reato di frode nella legislazione dell'Unione dalla Convenzione PIF alla proposta di Direttiva PIF*, in *Dir. pen. cont.*, 2016, p. 1 ss. Recentemente BARTOLI, *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, in *Sist. pen.*, 2020, n. 3, p. 219 ss.

⁽⁴⁾ Si legge nella "Documentazione per l'esame di Atti del Governo" riferita allo «Schema di decreto legislativo recante attuazione della Direttiva (UE) 2017/1371, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale», che con lettera del 18 settembre 2019 la Commissione Europea ha contestato all'Italia il mancato recepimento della Direttiva e che il 20 novembre 2019 il Governo ha risposto alla Commissione segnalando l'inserimento della Direttiva tra gli atti normativi europei oggetto di recepimento mediante la Legge di delegazione europea 2018.

⁽⁵⁾ In tema MANACORDA, *Il P.M. europeo e le questioni aperte di diritto penale sostanziale*, in *Dir. pen. proc.*, 2017, n. 5, p. 660 ss.; SALAZAR, *Definitivamente approvato il regolamento istitutivo della Procura Europea (EPPO)*, in *Dir. pen. cont.*, 2017, n. 10, p. 328 ss. Si segnala inoltre che il 23 maggio 2018 la Commissione Europea, fondandosi sull'art. 325 del TFUE, ha adottato la «Proposta di Regolamento del Parlamento Europeo e del Consiglio che modifica il Regolamento (UE, Euratom) n. 883/2013 relativo alle indagini svolte dall'Ufficio Europeo per la Lotta Antifrode (OLAF) per quanto riguarda la cooperazione con la Procura Europea e l'efficacia delle indagini dell'OLAF» al fine di armonizzare il funzionamento di tale organismo con quello della futura Procura Europea.

⁽⁶⁾ Per un'analisi del rapporto tra legge delega e Direttiva PIF, v. FLORA, *Prime riflessioni sulle problematiche penalistiche del recepimento della "Direttiva PIF" nel settore dei reati tributari e della responsabilità "penale" degli enti*, in *discrimen.it*, 2019, p. 1 ss.

⁽⁷⁾ Un primo commento al "Decreto fiscale" in LARINNI, *La recente riforma in materia tributaria (d.l. n. 124/2019), tra disciplina penale e responsabilità degli enti*, in *discrimen.it*, 2020, p. 1 ss. ed in 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.*, 2019, p. 1 ss.

Prima di illustrare, per quanto qui di interesse, i contenuti della Direttiva, è tuttavia opportuno rimarcare, così come già messo in luce dalla dottrina⁽⁸⁾, come la sua base giuridica – che inevitabilmente ne condiziona anche i contenuti – sia costituita dall’art. 83, § 2 del TFUE, che prevede che Parlamento Europeo e Consiglio possano porre, «tramite direttive», delle «norme minime relative alla definizione dei reati e delle sanzioni» in quei settori in cui il ravvicinamento delle disposizioni legislative e regolamentari degli Stati membri in materia penale appaia indispensabile per garantire l’attuazione efficace di una politica dell’Unione in un settore che è stato oggetto di misure di armonizzazione⁽⁹⁾.

La Direttiva PIF, pertanto, non poggia né sull’art. 86, né sull’art. 325 del TFUE⁽¹⁰⁾.

L’art. 86 del TFUE prevede la possibilità di adottare dei “Regolamenti” «per combattere i reati che ledono gli interessi finanziari dell’Unione». Tale articolo, tuttavia, precisa che il Consiglio ha mandato solamente di «istituire una Procura Europea a partire da Eurojust» e che esso «delibera all’unanimità, previa approvazione del Parlamento Europeo». È vero, quindi, che l’art. 86 del TFUE si occupa della tutela finanziaria degli interessi dell’Unione, ma è altrettanto vero che esso, a meno di evidenti forzature, realisticamente non offriva lo spazio per l’adozione di un “Regolamento PIF”.

Più sorprendente, invece, è che la Direttiva non poggi sull’art. 325 del TFUE. Tale norma – lo si è visto sopra – è quella su cui si è retta la “saga Taricco” e, da un lato, prevede che l’Unione e gli Stati membri combattano contro la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell’Unione mediante misure «che siano dissuasive e tali da permettere una protezione efficace negli Stati membri e nelle istituzioni, organi e organismi dell’Unione», mentre dall’altro afferma che «gli Stati membri adottano, per combattere contro la frode che lede gli interessi finanziari dell’Unione, le stesse misure che adottano per combattere contro la frode che lede i loro interessi finanziari». L’art. 325 del TFUE ha dunque un margine di operatività più ampio rispetto all’art. 83, sia perché non vincola il contenuto degli interventi alle “norme minime”, sia perché non prevede espressamente che lo strumento legislativo da adottare sia la direttiva⁽¹¹⁾.

Passando ora al contenuto della Direttiva PIF, gli elementi essenziali sono sostanzialmente quattro.

Il primo è rappresentato dal fatto che la tutela degli interessi finanziari dell’Unione avviene per il tramite delle fattispecie incriminatrici di riciclaggio, corruzione, appropriazione indebita da parte del funzionario pubblico e, soprattutto, frode. Precisa peraltro la Direttiva – all’art. 3,

⁽⁸⁾ BASILE, *Brevi note*, cit., p. 63 ss.; LA VATTIATA, *La nuova direttiva PIF*, cit., p. 1 ss. Per una riflessione sulla portata dell’art. 83 del TFUE, v. PAONESSA, *L’avanzamento del “diritto penale europeo” dopo il Trattato di Lisbona*, in *Giust. pen.*, 2010, n. 8-9, parte I, p. 307 ss.; PARISI, *Chiari e scuri nella Direttiva*, cit., p. 3 ss.

⁽⁹⁾ Evidenzia SPENA, *La protezione penale degli interessi finanziari UE*, cit., p. 31 ss., come già le ragioni di insoddisfazione per il sistema approntato dalla Convenzione PIF del 1995 riguardassero anche la scelta di perseguire un ravvicinamento delle normative degli Stati membri attraverso una armonizzazione orizzontale, con base giuridica nell’ambito del terzo pilastro: “vizio” che, aggiungiamo noi, lo strumento della Direttiva pare attenuare ma non eliminare.

⁽¹⁰⁾ Per uno sguardo d’insieme, GRASSO, *La “competenza penale” dell’Unione Europea nel quadro del Trattato di Lisbona*, in AA.VV., *L’evoluzione del diritto penale nei settori d’interesse europeo alla luce del Trattato di Lisbona*, a cura di Grasso - Picotti - Sicurella, Giuffrè, 2011.

⁽¹¹⁾ Anche recentemente, la Corte di Giustizia dell’Unione Europea, nella sentenza 5 giugno 2018, C-612/15, ha fondato sull’art. 325 del TFUE l’obbligo, per gli Stati membri, di assicurare una tutela effettiva degli interessi finanziari dell’Unione. La sentenza è annotata da SIRELLO, *Tutela degli interessi finanziari dell’Unione Europea ed effettività dell’azione penale*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2018, n. 4, p. 2388 ss.

comma 2, lett. d) – che, in materia di entrate derivanti dalle risorse proprie provenienti dall’IVA, per “frode” si intende l’azione od omissione commessa con sistemi fraudolenti *transfrontalieri* che consista nell’utilizzo o nella presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti relativi all’IVA, cui consegua la diminuzione di risorse del bilancio dell’Unione; nella mancata comunicazione di un’informazione relativa all’IVA in violazione di un obbligo specifico, cui consegua lo stesso effetto, ovvero nella presentazione di dichiarazioni inesatte relative all’IVA per dissimulare, in maniera fraudolenta, il mancato pagamento o la costituzione illecita di diritti a rimborsi di tale imposta.

Si precisa poi che in materia di entrate derivanti dalle risorse proprie provenienti dall’IVA, la Direttiva si applica unicamente ai casi di reati “gravi” e che tali sono le azioni od omissioni di carattere intenzionale che «siano connesse al territorio di due o più Stati membri dell’Unione e comportino un danno complessivo pari ad almeno 10 000 000 EUR» (art. 2, comma 2).

Il legislatore comunitario, quindi, pur dedicando attenzione al tema delle frodi degli interessi finanziari dell’Unione, è intervenuto *in subiecta materia* con un evidente *self-restraint*. Infatti, i requisiti della transnazionalità e della soglia minima sono tali da limitare fortemente l’ambito di operatività della Direttiva PIF e, con essa, l’ambito di competenza della Procura Europea ⁽¹²⁾.

Il secondo elemento caratteristico della Direttiva PIF è rappresentato dalla necessità che le sanzioni penali siano dissuasive ed efficaci, ma anche proporzionate (considerando n. 15).

Prevede ancora la Direttiva PIF – ed è la terza caratteristica – che il termine di prescrizione consenta l’accertamento dei reati previsti a tutela degli interessi finanziari dell’Unione entro un congruo orizzonte temporale (art. 12).

Da ultimo la Direttiva del 5 luglio 2017, n. 1371 impone agli Stati membri di aggiornare la legislazione interna in maniera tale che dei reati a tutela degli interessi finanziari europei rispondano non solo le persone fisiche, ma anche quelle giuridiche (art. 9) ⁽¹³⁾. Il che, in una qualche misura, è ovvio: il “carcere” per la persona fisica ha poco senso quando, come capita nella pressoché totalità delle “frodi gravi”, il reato tributario è commesso nell’interesse o a vantaggio della persona giuridica.

Tutti questi aspetti dovranno naturalmente essere tenuti in debita considerazione dal Governo, che è stato delegato ad adottare le modifiche normative che si rendessero eventualmente necessarie per dare attuazione alla Direttiva PIF e che ha già adottato uno schema di decreto legislativo, seppur – come subito si vedrà – perfettibile nei contenuti.

3.2. Il decreto fiscale e lo schema di decreto legislativo attuativo della “Legge di delegazione europea 2018”

In epoca recente, il panorama nazionale ha conosciuto modifiche significative che, quand’anche non espressamente dirette alla tutela degli interessi finanziari dell’Unione Europea, tuttavia si collocano lungo le direttrici tracciate dalla Direttiva PIF. Ci si riferisce al d.l. 26 ottobre

⁽¹²⁾ Critico verso la previsione di un valore-soglia fisso, da intendersi quale elemento negativo del tipo, BASILE, *Brevi note*, cit., p. 71 ss.

⁽¹³⁾ Il tema della responsabilità penale delle persone giuridiche è oramai “un classico” nell’ambito del diritto europeo e nazionale. Per una puntuale ricostruzione (con ampi spunti bibliografici) dell’evoluzione storica che dal *societas delinquere non potest* ha condotto al *societas delinquere potest*, trattata nell’ottica dei principi costituzionali in materia penale, v. DE SIMONE, *Persone giuridiche, responsabilità penale e principi costituzionali*, in *Criminalia*, 2010, p. 605 ss.

2019, n. 124, «Disposizioni urgenti in materia fiscale», convertito dalla l. 19 dicembre 2019, n. 157⁽¹⁴⁾.

Tale provvedimento legislativo da un lato ha innalzato le pene previste per i reati tributari, il che – ai sensi degli artt. 157 e 161 c.p. e 17, comma 1-*bis* del d.lg. 10 marzo 2000, n. 74 – ha conseguenze dirette ed immediate sul termine prescrizione; dall’altro ha previsto che i delitti di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti; di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici; di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti; di occultamento o distruzione di documenti contabili; di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte costituiscano ipotesi nelle quali può applicarsi il d.lg. 8 giugno 2001, n. 231 in materia di responsabilità amministrativa delle persone giuridiche.

Si tratta di un intervento novellistico ampiamente atteso, considerato che i reati societari, che molto spesso si intrecciano con quelli tributari, fanno già parte del catalogo dei “reati-presupposto” fin dal 2002 e che l’omesso adempimento dei debiti erariali è condotta che ha una rilevanza considerevole nell’esercizio dell’attività di impresa, sia in termini di frequenza che di importi evasi⁽¹⁵⁾.

Da ultimo, il 23 gennaio 2020 il Consiglio dei Ministri ha approvato lo schema di un decreto legislativo, attuativo – almeno negli auspici – della Direttiva n. 1371 del 2017. In tale ulteriore testo legislativo si prevedono alcune modifiche alle norme in materia di peculato (artt. 316 e 322-*bis* c.p.); di malversazione a danno dello Stato (art. 316-*ter* c.p.); di induzione indebita a dare o promettere utilità (art. 319-*quater* c.p.) e di truffa (art. 640 c.p.).

Con tale decreto legislativo il Governo prevede poi che la regola attualmente contenuta nell’art. 6 del d.lg. 10 marzo 2000, n. 74 – in virtù della quale i reati di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici e di dichiarazione infedele non sono punibili a titolo di tentativo – non si applichi quando gli atti diretti a commettere tali delitti «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». L’intento è evidentemente quello di attuare l’art. 5 della Direttiva PIF, che appunto si riferisce all’istigazione ed al tentativo; tuttavia la imperfetta formulazione della norma fa sorgere, già ad una prima lettura, alcuni interrogativi. In particolare, c’è da chiedersi se il riferimento agli atti “diretti”, ma non anche “idonei”, sia un refuso (come si crede) oppure una consapevole scelta legislativa. Inoltre, in base ad una interpretazione letterale della norma si ha che il superamento del valore-soglia rappresenta la finalità propria del dolo specifico e non una specificazione della condotta tipica; con la conseguenza che la punibilità del reato fiscale tentato viene a dipendere dalle imperscrutabili finalità dell’agente, anziché dall’offensività della condotta.

Quanto alla responsabilità degli enti, lo schema di decreto legislativo contempla diverse

⁽¹⁴⁾ Per un primo commento, v. FINOCCHIARO, *In vigore la “riforma fiscale”: osservazioni a prima lettura della Legge 157/2019 in materia di reati tributari, confisca allargata e responsabilità degli enti*, in *Sist. pen.*, 2020.

⁽¹⁵⁾ Sul tema, *ex multis*, D’ARCANGELO, *La responsabilità degli enti per i delitti tributari dopo le SS.UU. 1235/10*, in *Rivista* 231, 2011, n. 3, p. 125 ss.; 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 (nota a Cassazione Penale, Sezione III, 19 settembre 2012-10 gennaio 2013, n. 1256)*, in *Dir. pen. cont.*, 2013; 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 fiscali*, in *Arch. pen.*, 2017, n. 1, p. 82 ss.

modifiche, tra le quali, ai fini che qui interessano, vi è l'inserimento, nel catalogo dei "reati-presupposto", anche della dichiarazione infedele, dell'omessa dichiarazione e dell'indebita compensazione.

Per contro, nemmeno con il decreto legislativo attuativo della delega si prevede che gli enti possano rispondere del delitto di omesso versamento di IVA (art. 10-ter del d.lg. 10 marzo 2000, n. 74). La circostanza è quanto meno anomala, considerato che l'art. 10-ter rappresenta un presidio sanzionatorio *ad hoc* rispetto al versamento dell'IVA e che si tratta di una fattispecie di larghissima applicazione pretoria, oltre che di facile accertamento⁽¹⁶⁾. Anche in tal caso si è forse di fronte ad una svista, alla quale è ancora possibile porre rimedio.

4. IL PROSSIMO FUTURO. "AUSPICI DE IURE CONDENDO" IN TEMA DI SANZIONI, PRESCRIZIONE E DELEGA DI FUNZIONI

Il futuro della lotta alle frodi IVA è rappresentato da come il legislatore nazionale darà attuazione, nell'ordinamento interno, alla Direttiva PIF. Infatti, la legge delega, più che imporre nuove fattispecie incriminatrici⁽¹⁷⁾, rappresenta un'occasione particolarmente preziosa per porre rimedio ad assetti normativi stratificatisi nel tempo e sostanzialmente incongrui ed ad alcune criticabili prese di posizione della giurisprudenza.

In particolare, nell'attuazione della delega conferita con la "Legge di delegazione europea 2018", è auspicabile che il Governo – modificando ed "irrobustendo" lo schema di decreto legislativo adottato il 23 gennaio scorso – tenga conto di almeno tre prospettive: la prospettiva sanzionatoria, la prospettiva temporale e la prospettiva della "natura organizzativa" della responsabilità degli enti.

4.1. La prospettiva sanzionatoria

Con il recepimento della Direttiva PIF e l'inserimento dei reati tributari nel "catalogo" previsto dal d.lg. 8 giugno 2001, n. 231 si amplia il novero dei soggetti responsabili e dunque aumenta il ventaglio delle sanzioni di cui l'ordinamento può disporre a presidio dell'interesse erariale al regolare pagamento delle imposte sui redditi e dell'IVA. Alle sanzioni amministrative previste dalla legislazione tributaria ed alle sanzioni penali detentive previste per i reati tributari, andranno ad aggiungersi le sanzioni per gli enti, previste dall'art. 9 del "Decreto 231" e consistenti nelle sanzioni pecuniarie, da commisurarsi con il noto sistema delle quote, nelle sanzioni interdittive, che nell'ambito della responsabilità degli enti, a differenza di quanto previsto per le persone fisiche, rappresentano sanzioni principali e che, in quanto tali, sono applicabili in via cautelare⁽¹⁸⁾, e, soprattutto, nella confisca del prezzo o del profitto del reato, che va «*sempre disposta*» anche per equivalente⁽¹⁹⁾.

Nell'ottica dell'armonizzazione sanzionatoria, il tema della confisca è certamente quello

⁽¹⁶⁾ Ha notato RONCO, *Frodi "gravi" IVA*, cit., p. 8, come la Direttiva preveda un obbligo di criminalizzazione esteso nei confronti delle persone giuridiche con riferimento a tutte le ipotesi di reato rientranti nel campo di applicazione della Direttiva stessa.

⁽¹⁷⁾ Ritieni – e l'affermazione è condivisibile – che le fattispecie incriminatrici introdotte dalla Direttiva non presentino elementi di novità per quanto riguarda l'Italia, atteso che l'ordinamento interno italiano già oggi disciplina autonomamente tali figure di reato in una misura almeno equivalente agli *standard* minimi demandati dalla Direttiva, RONCO, *Frodi "gravi" IVA*, cit., p. 2.

⁽¹⁸⁾ Art. 45 del d.lg. 8 giugno 2001, n. 231.

⁽¹⁹⁾ Art. 19 del d.lg. 8 giugno 2001, n. 231.

che merita maggiore attenzione, perché centrale sia nell'ottica astratta della Direttiva PIF⁽²⁰⁾, sia nell'ottica concreta del diritto applicato. In particolare, venuto oramai meno ogni dubbio circa il fatto che il risparmio di spesa derivante dai reati tributari sia da qualificare come profitto confiscabile⁽²¹⁾, nel prossimo futuro occorrerà necessariamente trovare una sintesi razionale tra le svariate forme di confisca⁽²²⁾ applicabili al fenomeno dell'omesso regolare pagamento dei tributi.

Ad oggi, in danno della *persona fisica* è ammessa: (i) la confisca diretta e per equivalente avente ad oggetto il profitto o il prezzo del reato nella disponibilità della medesima persona fisica che ha commesso il reato fiscale⁽²³⁾; (ii) la confisca c.d. allargata o per sproporzione, che riguarda i beni o le altre utilità, di cui il condannato abbia la disponibilità, ma di cui egli non sia in grado di giustificare la provenienza e che appaiano sproporzionati rispetto al suo reddito o alla sua attività economica⁽²⁴⁾; (iii) la confisca ex art. 648-*quater* c.p. da autoriciclaggio⁽²⁵⁾.

In danno dell'*ente*, invece, è applicabile: (i) la "confisca diretta" del profitto o del prezzo del reato nella disponibilità della persona giuridica in nome e per conto della quale la persona fisica abbia agito – istituto non contemplato dalle norme vigenti ma "introdotto" dalle Sezioni unite "Gubert"⁽²⁶⁾; (ii) la confisca per equivalente su beni dell'ente quando si assuma che esso

⁽²⁰⁾ Art. 10 della Direttiva PIF.

⁽²¹⁾ Sez. un., 30 gennaio 2014, n. 10561, Gubert, in *Dir. pen. cont.*, 2014, con nota di TRINCHERA, *La sentenza delle Sezioni Unite in tema di confisca di beni societari e reati fiscali*, e Sez. un., 26 giugno 2015, n. 31617, Lucci, *ivi*, 2015.

⁽²²⁾ Sul ruolo centrale assunto dalle varie forme di confisca nell'ambito del diritto sanzionatorio, v. tra i molti, BARTOLI, *Brevi considerazioni in tema di confisca del profitto. Dialogando con la sentenza Gubert e Mario Romano*, in *Dir. pen. cont.*, 2016, p. 1 ss.; BONTEMPELLI, *La confisca o le confische da illecito (penale) tributario?*, in *Sist. pen.*, 2019, n. 12, p. 23 ss.; CIVELLO, *La confisca nell'attuale spirito dei tempi: tra punizione e prevenzione*, in *Arch. pen.*, 2019, n. 2, p. 1 ss.; COLAIANNI-MONZA, *Le confische nel diritto penale tributario: una pluralità di istituti ablatori a confronto. Dalla confisca ex art. 12-bis d.lg. 74/2000 alla confisca di prevenzione*, in *Dir. pen. cont.*, 2018, n. 11, p. 1 ss.; FONDAROLI, *La poliedrica natura della confisca*, in *Arch. pen.*, 2019, n. 2, p. 1 ss.

⁽²³⁾ V. art. 12-bis del d.lg. 10 marzo 2000, n. 74.

⁽²⁴⁾ L'istituto della confisca allargata o per sproporzione è nato nell'ambito della legislazione antimafia (cfr. art. 12-*sexies* del d.l. 8 giugno 1992, n. 306) ed è stato poi "trapiantato" nel codice penale (art. 240-*bis* c.p.). Recentemente la sua operatività è stata estesa ai reati tributari (v. art. 12-*ter* del d.lg. 10 marzo 2000, n. 74, inserito dal d.l. 26 ottobre 2019, n. 124). Sul tema, di recente v. GUIDI, *Presunzioni ed automatismi nella confisca "per sproporzione" di cui all'art. 240-bis c.p.*, in *discrimen.it*, 2019, p. 1 ss. (spec. p. 16 ss. sul concetto di "sproporzione"). Sulla complessa questione dell'applicabilità della confisca anche ex art. 240 *bis* c.p. in caso di reato prescritto, v. Sez. III, 29 novembre 2019, n. 8785, in *DeJure*. In generale, il tema del rapporto tra confisca e prescrizione del reato è tema di stingente attualità: v., solo tra i pronunciamenti più recenti, Sez. III, 15 maggio 2019, n. 40380 (ordinanza), in *Sist. pen.*, 2019, con nota di GALLUCCIO, *Ancora sulla confisca urbanistica: le Sezioni Unite chiamate a decidere sulla possibilità di rinviare al giudice del merito le valutazioni in ordine alla proporzionalità della misura, nonostante la prescrizione del reato*; Sez. V, 12 febbraio 2020, n. 7881 (ordinanza), in *Sist. pen.*, 2020, con nota di FLORIO, *Alle Sezioni Unite la questione relativa alla applicabilità della confisca facoltativa ex art. 240, comma 1 c.p. in caso di proscioglimento per intervenuta prescrizione*, ed in *Arch. pen.*, 2020, con nota di CIVELLO, *Confisca facoltativa e reato prescritto: rimessa alle Sezioni Unite la questione della "confisca senza condanna"*; da ultimo, Sez. un., 30 gennaio 2020, 13539, in *Sist. pen.*, 2020, con nota di BASSI, *Confisca urbanistica e prescrizione del reato: le Sezioni Unite aggiungono un nuovo tassello alla disciplina processuale della materia*.

⁽²⁵⁾ Sulla possibilità di ritenere integrato il delitto di riciclaggio o autoriciclaggio nell'ipotesi in cui oggetto di sostituzione o trasferimento sia il risparmio d'imposta generato dal delitto fiscale, GULLO, *Autoriciclaggio e reati tributari*, in *Dir. pen. cont.*, 2018, p. 1 ss. e ROSSI, *Autoriciclaggio e responsabilità degli enti da reato: le diverse impostazioni dottrinali su una questione controversa*, in AA.VV., *Itinerari di diritto penale dell'economia*, a cura di Borsari, Padova University Press, 2018, p. 449 ss., cui si rinvia anche per i richiami bibliografici.

⁽²⁶⁾ Sez. un., 30 gennaio 2014, n. 10561, Gubert, *cit.*, in *questa rivista*, 2014, p. 2797 ss. (senza motivazione), con nota di VARRASO, *Punti fermi, disorientamenti interpretativi e motivazioni "inespresse" delle Sezioni Unite in tema di sequestro ai fini di confisca e reati tributari* e di TODARO, *Il sequestro preventivo, funzionale alla confisca per*

sia privo di autonomia e rappresenti solo uno schermo fittizio, attraverso il quale il reo, cui detto ente è riconducibile, agisca come effettivo titolare dei beni – istituto, anche questo, parimenti “ideato” dalla medesima “sentenza Gubert”⁽²⁷⁾; (iii) la confisca del prezzo o del profitto, diretta o per equivalente, in danno dell’ente ex art. 19 del “Decreto 231”, sia per i “reati tributari-presupposto”⁽²⁸⁾, sia per l’autoriciclaggio, che già da tempo appartiene al sistema della responsabilità degli enti.

Volendo, a corredo di siffatto ventaglio sanzionatorio, si può anche aggiungere la misura di prevenzione prevista dal Codice Antimafia⁽²⁹⁾.

Da un lato, quindi, gli strumenti ablatori a disposizione dell’ordinamento penale, che peraltro si aggiungono agli altri istituti recuperatori propri del diritto tributario, sono molteplici

equivalenti, di beni di una persona giuridica: il rebus dei reati tributari. Per un commento, tra i tanti, a tale sentenza, v. PALIERO - MUCCIARELLI, *Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche*, in *Dir. pen. cont. riv. trim.*, 2015, n. 4, p. 246 ss. Si tratta di un esempio da ricondurre alle «applicazioni giudiziali ispirate alla prevalente passione estensivo-punitiva delle fattispecie» che anima la magistratura di cui parla DONINI, *Garantismo penale oggi, in discrimen.it*, 2019, p. 26 ss., oppure agli «esempi di libertinaggio ermeneutico» affrontati da MICHELETTI, *Jus contra lex. Un campionario dell’incontenibile avversione del giudice penale per la legalità*, in *Criminalia*, 2016, p. 169 ss. Ampie riflessioni sulla discrezionalità giudiziaria, corredate da una vasta bibliografia, si trovano in IAGNEMMA, *Discrezionalità giudiziaria e legislazione penale. Un rapporto da rivisitare nella teoria del reato e nel sistema sanzionatorio*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2019, n. 3, p. 1431 ss. Riassume GUIDI, *Presunzioni ed automatismi*, cit., p. 11 ss. come la qualificazione della confisca di denaro quale “confisca diretta” (e dunque quale misura di sicurezza) comporta rilevanti conseguenze, ovvero che essa sia ritenuta applicabile: (i) retroattivamente ai sensi dell’art. 200 c.p.p.; (ii) anche in caso di proscioglimento dell’imputato per intervenuta prescrizione, purché vi sia stato un accertamento di merito rimasto inalterato dopo il giudizio di primo grado; (iii) anche al terzo che, pur non avendo preso parte alla commissione del reato, ha tratto vantaggio dallo stesso. Per contro, la qualificazione della confisca per equivalente come pena comporta che essa sia: (i) insuscettibile di applicazione retroattiva; (ii) inapplicabile all’imputato prosciolto, anche se per prescrizione; (iii) applicabile esclusivamente all’autore del reato.

⁽²⁷⁾ Si veda, per esempio, Sez. I, 27 giugno 2017, n. 50823, in *DeJure*, che ha confermato la decisione dei giudici di merito che, in funzione di giudici dell’esecuzione, avevano rigettato la richiesta di restituzione di beni confiscati, formulata da una società che, formalmente estranea agli illeciti, risultava partecipata al 90% da altra società oggetto di espresa confisca, ritenendola titolare solo formale dei beni. Anche Sez. II, 27 ottobre 2015, n. 45520, in *DeJure* ha affermato che il sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente prevista dall’art. 322-ter c.p. può essere disposto sui beni dell’ente, nel caso in cui questo sia privo di autonomia e rappresenti solo uno schermo attraverso il quale il reo agisca come effettivo titolare dei beni.

⁽²⁸⁾ C’è da chiedersi se la possibilità, da ultimo concretizzata, di effettuare una confisca diretta o per equivalente in danno dell’ente ed ai sensi dell’art. 19 del d.lg. 8 giugno 2001, n. 231 possa incidere sugli assetti giurisprudenziali di cui s’è dato conto, maturati in epoca antecedente all’inserimento dei reati tributari nell’elenco dei “reati-presupposto”. Si esprime in termini possibilistici la *Relazione su novità normativa* del 9 gennaio 2020 dell’Ufficio del Massimario e del Ruolo della Corte di cassazione (p. 30).

⁽²⁹⁾ V. art. 24 del d.lg. 6 settembre 2011, n. 159. In argomento GUIDI, *Presunzioni ed automatismi*, cit., p. 2 ss., evidenzia come, sia sul fronte legale che su quello giurisprudenziale, la confisca allargata ex art. 240 bis c.p. e la confisca di prevenzione ex art. 24 del Codice Antimafia siano oggetto di un processo di graduale assimilazione. Si vedano anche BALBI, *Le misure di prevenzione personali*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2017, n. 2, p. 505 ss.; FONDAROLI, *La prevenzione patrimoniale: dalla applicazione in ambito penale tributario all’amministrazione giudiziaria dei beni*, ivi, 2017, n. 2, p. 600 ss.; MANGIONE, *La “situazione spirituale” della confisca di prevenzione*, ivi, 2017, n. 2, p. 614 ss.; MAUGERI, *La legittimità della confisca di prevenzione come modello di “processo” al patrimonio tra tendenze espansive e sollecitazioni sovranazionali*, ivi, 2017, n. 2, p. 559 ss.; TRAVERSARI, *Proporre l’ente collettivo? È plausibile un’applicazione delle misure di prevenzione patrimoniali nei confronti degli enti giuridici?*, in *Riv. trim. dir. pen.*, 2019, n. 1/2, p. 402 ss.; VIGANÒ, *Riflessioni sullo statuto costituzionale e convenzionale della confisca “di prevenzione” nell’ordinamento italiano*, in AA.VV., *La pena, ancora: fra attualità e tradizione. Studi in onore di Emilio Dolcini*, a cura di Paliero - Viganò - Basile - Gatta, Giuffrè, II, p. 885 ss.

e financo ridondanti⁽³⁰⁾; dall'altro, è evidente che il prezzo o il profitto del reato tributario sarà sempre lo stesso. Sicché – ed è l'aspetto che si vuole mettere in risalto – la moltiplicazione delle forme di confisca (con pari forme di sequestro) non può dar luogo né ad una duplicazione sanzionatoria⁽³¹⁾ né ad una locupletazione a vantaggio dello Stato ed in danno del contribuente, sia esso persona fisica o giuridica⁽³²⁾.

Per sterilizzare tale rischio sarebbe opportuno che, approfittando della delega comunitaria, il legislatore delegato introducesse, anche nell'ambito dei reati tributari, una norma che, come nell'art. 187-terdecies del d.lg. 24 febbraio 1998, n. 58⁽³³⁾, contenga un meccanismo di contemporamento e coordinamento tra le diverse reazioni punite che possono scaturire dal compimento dei reati fiscali.

Occorrerebbe poi che tale meccanismo fosse reso operativo anche su base sovranazionale, per permettere che il *quantum* eventualmente recuperato all'estero sia computato nel procedimento sanzionatorio nazionale; pena, in caso contrario, la violazione del *bis in idem* sostanziale⁽³⁴⁾.

⁽³⁰⁾ Parla di un «diritto penale quale strumento di espropriazione coattiva dei beni privati» SGUBBI, *Nuova prescrizione e nuova confisca penale tributaria (un connubio che inquieta)*, in *discrimen.it*, 2020, p. 2 ss.

⁽³¹⁾ Interessante, sul punto, quanto scritto nella *Relazione su novità normativa* del 9 gennaio 2020 dell'Ufficio del Massimario e del Ruolo della Corte di cassazione (p. 30 ss.): «con la riforma introdotta dal d. l. n. 124 del 2019, la commissione di un reato tributario comporta l'irrogazione in capo all'ente sia delle sanzioni amministrative già previste ai sensi dell'art. 11 d.lg. n. 472 del 1997, sia di quelle previste dal d.lg. n. 231 del 2001. Di conseguenza si potrebbe determinare una potenziale frizione con il principio del *ne bis in idem*... a tal proposito, sarebbe tuttavia necessario rimediare l'orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità secondo cui il sistema normativo introdotto dal d.lg. n. 231 del 2001, coniugando i tratti dell'ordinamento penale e di quello amministrativo, configura invece un "tertium genus" di responsabilità ...».

⁽³²⁾ Il tema è ben chiaro anche alla giurisprudenza, che ha più volte affermato che il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente può sì essere indifferentemente disposto, oltre che nei confronti dell'ente responsabile dell'illecito amministrativo, anche nei confronti delle persone fisiche che lo hanno commesso, ma che tale duplicazione incontra il limite che il vincolo non può eccedere il valore complessivo del suddetto profitto. In questi termini, Sez. VI, 11 dicembre 2019, n. 1676, in *DeJure*. La funzione di "accrescimento patrimoniale" in favore dello Stato ed a danno del contribuente è, invece, sottesa all'art. 12-ter del d.lg. 10 marzo 2000, n. 74, che rinvia all'art. 240-bis c.p. Tale norma – evidenzia SGUBBI, *Nuova prescrizione*, cit., p. 2 s. – è priva di qualsiasi connotato retributivo ed ancorata alla funzione «pratico-concreta ... volta ad incrementare l'erario».

⁽³³⁾ Art. 187-terdecies del d.lg. 24 febbraio 1998, n. 58: «1. Quando per lo stesso fatto è stata applicata, a carico del reo, dell'autore della violazione o dell'ente una sanzione amministrativa pecuniaria ai sensi dell'articolo 187-septies ovvero una sanzione penale o una sanzione amministrativa dipendente da reato: a) l'autorità giudiziaria o la CONSOB tengono conto, al momento dell'irrogazione delle sanzioni di propria competenza, delle misure punitive già irrogate; b) l'esazione della pena pecuniaria, della sanzione pecuniaria dipendente da reato ovvero della sanzione pecuniaria amministrativa è limitata alla parte eccedente quella riscossa, rispettivamente, dall'autorità amministrativa ovvero da quella giudiziaria». In argomento, si vedano BARON, *Test di proporzionalità e ne bis in idem. La giurisprudenza interna alla prova delle indicazioni euro-convenzionali in materia di market abuse*, in *Arch. pen.*, 2019, n. 3, p. 1 ss. e MADIA, *Il ne bis in idem europeo nella sua "nuova" veste sostanziale: la sua possibile efficacia anche nell'ambito di un unico procedimento in materia di cumuli punitivi*, *ivi*, 2019, n. 3, p. 1 ss., a commento dell'interessante sentenza resa dalla Sez. V, 9 novembre 2018, n. 5679. Ipotizza una questione di legittimità costituzionale dell'art. 187-terdecies del TUF (nella parte in cui non è applicabile alle varie forme di confisca tributaria) BARTOLI, *Responsabilità degli enti e reati tributari*, cit., p. 226.

⁽³⁴⁾ Il tema cui qui ci si riferisce non è quello relativo al cumulo delle sanzioni penali e tributarie (v., in proposito, l'art. 11 del d.lg. 18 dicembre 1997, n. 472 e l'art. 7 del d.l. 20 settembre 2003, n. 269, conv., con modif., nella l. 24 novembre 2003, n. 326), che ha affaticato dapprima la giurisprudenza della Corte EDU (il cui approdo è costituito da C. edu, Grande Camera, 15 novembre 2016, A e B c. Norvegia, ric. n. 24130/2011 e 29758/2011, in *Dir. pen. cont.*, 2016, con nota di VIGANÒ, *La Grande Camera della Corte di Strasburgo su ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio*; traccia un quadro riassuntivo della problematica, ANGIOLINI, *Una questione ancora irrisolta: il bis in idem "europeo" e l'Italia*,

Un altro problema complesso del quale il legislatore delegato dovrebbe occuparsi riguarda le modalità di determinazione dell'“utile confiscabile” e, soprattutto, il tema delle deducibilità dei costi ⁽³⁵⁾. È noto, infatti, come l'orientamento giurisprudenziale formatosi sull'art. 19 del d.lg. 8 giugno 2001, n. 231 distingua tra “reato-contratto”, in cui il legislatore penale stigmatizza come illecita la stessa stipulazione contrattuale, e “reato in contratto”, nel quale il vincolo negoziale è lecito e valido *inter partes* (eventualmente solo annullabile *ex artt.* 1418 e 1439 c.c.). Nel primo caso, la confisca avrà ad oggetto l'intero profitto che l'ente abbia ricavato dalla conclusione del contratto, che appunto equivale alla commissione del reato. Nel secondo, invece, in cui il comportamento penalmente rilevante non coincide con la stipulazione del contratto in sé, ma va ad incidere unicamente sulla fase di formazione della volontà contrattuale o su quella di esecuzione del programma negoziale, si afferma che non può essere considerato profitto del reato, oggetto della confisca, quell'utilità che il danneggiato abbia eventualmente conseguito in ragione dell'esecuzione, da parte dell'ente-reo, delle prestazioni che il contratto stesso gli impone. In questo secondo caso, c'è infatti l'esigenza di differenziare il vantaggio economico derivante direttamente dal reato (profitto confiscabile) dal corrispettivo incamerato per una prestazione lecita eseguita in favore della controparte, pur nell'ambito di un affare che trova la sua genesi nell'illecito (profitto non confiscabile) ⁽³⁶⁾.

Pur tuttavia, la giurisprudenza di legittimità, da un lato, ha pure precisato che nella commisurazione del valore della “utilità conseguita dal danneggiato” (non confiscabile), non si può tenere conto del margine di guadagno del reo, perché ciò si porrebbe in contrasto con il principio per il quale *crimen non lucratur*: anche tale guadagno andrà quindi confiscato ⁽³⁷⁾. Dall'altro, ha affermato che la determinazione del valore della *utilitas* derivante dalla esecuzione del contratto sinallagmatico, unica voce scomputabile e dunque sottratta all'ablazione, andrà commisurata ai soli “costi vivi”, concreti ed effettivi, sostenuti per dare esecuzione all'obbligazione contrattuale ⁽³⁸⁾.

Tale sintetico quadro basta dunque a far comprendere quanto il tema della quantificazione dell'“utile confiscabile” – che è tema delicatissimo sia dal punto di vista giuridico astratto,

in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2018, n. 4, p. 2109 ss.) e poi quella della Corte Europea di Giustizia (C. giust. UE, 20 marzo 2018, C-524/2015, Luca Menci; C. giust. UE, 20 marzo 2018, cause riunite C-596/2016 e C-597/2016, Enzo Di Puma c. Consob e Consob c. Antonio Zecca; C. giust. UE, 20 marzo 2018, C-537/16, Garlsson Real Estate SA, Stefano Ricucci e Magiste SA c. Consob, tutte consultabili in curia.europa.eu e commentate da BASILE, *Il “doppio binario” sanzionatorio degli abusi di mercato in Italia e la trasfigurazione del ne bis in idem europeo*, in *Giur. comm.*, 2019, n. 1, parte I, p. 129 ss.; per una sintesi, v. anche NASCIBENE, *Il divieto di bis in idem nella elaborazione della Corte di Giustizia dell'Unione Europea*, in *Sist. pen.*, 2020, n. 4, p. 95 ss.), bensì quello, più elementare, del cumulo delle sanzioni penali, su cui v. Sez. VI, 12 febbraio 2016, n. 11442, in *DeJure*: «In tema di responsabilità amministrativa degli enti, nell'ipotesi di reato commesso nel territorio dello Stato da cittadino italiano, la celebrazione del processo all'estero, in difetto di una specifica convenzione con lo Stato estero che escluda l'esercizio della giurisdizione italiana, non preclude la rinnovazione del giudizio in Italia per gli stessi fatti». In argomento, v. anche BARTOLI, *Responsabilità degli enti e reati tributari*, cit., p. 225 ss.

⁽³⁵⁾ Sul tema della determinazione del profitto confiscabile nel caso di reato-contratto, si vedano Sez. II, 4 maggio 2018, n. 25980, in *Guida dir.*, 2018, 29, p. 33; Sez. II, 28 marzo 2018, n. 23896, in *Resp. civ. prev.*, 2018, 6, 2008; Sez. VI, 17 ottobre 2017, n. 55851, in *DeJure*; Sez. VI, 22 aprile 2016, n. 23013, in *DeJure*.

⁽³⁶⁾ Per le persone giuridiche, Sez. VI, 17 giugno 2010, n. 35748, Impregilo, in *questa rivista*, 2011, p. 2332 (senza motivazione), con nota di MONGILLO, *Ulteriori questioni in tema di confisca e sequestro preventivo del profitto a carico degli enti: risparmi di spesa, crediti e diritti restitutori del danneggiato*; per le persone fisiche, v. Sez. un., 26 giugno 2015, n. 31617, Lucci, cit.

⁽³⁷⁾ Sez. VI, 27 gennaio 2015, n. 9988, in *DeJure*.

⁽³⁸⁾ Sez. II, 28 marzo 2018, n. 23896, in *DeJure*.

considerato il potenziale impatto su diritti costituzionalmente garantiti, sia dal punto di vista pratico-applicativo, stante le oggettive difficoltà di esecuzione delle operazioni aritmetiche di cui s'è detto – sia meritevole di una riflessione da parte del legislatore.

Ancora, occorrerebbe che, con l'occasione dell'adeguamento del sistema nazionale alle previsioni della Direttiva PIF, si estendessero anche agli enti imputati ai sensi dell'art. 25-*quindicies* del d.lg. 8 giugno 2001, n. 231 le previsioni, già vigenti per le persone fisiche, secondo le quali la confisca non opera relativamente agli importi che il contribuente si impegna a versare all'erario successivamente all'accertamento della responsabilità penale per il reato tributario⁽³⁹⁾ e parimenti non si applica per il caso in cui il debito tributario sia estinto, su base volontaria, prima dell'accertamento (o dell'apertura del dibattimento)⁽⁴⁰⁾.

Per converso, nel caso di mancata riproduzione nel *corpus* normativo in tema di responsabilità degli enti almeno della seconda delle due norme (di buon senso) che si sono citate, potrebbe darsi che, a debito tributario estinto prima dell'accertamento, la persona fisica non sarà punibile, ma l'ente sì.

Analogo ragionamento vale con riferimento alle norme che limitano la possibilità, per la persona fisica, di ricorrere al rito alternativo del patteggiamento⁽⁴¹⁾. Ad oggi, la definizione del procedimento con pena applicata su richiesta delle parti può essere avanzata solo dalla persona fisica che abbia pagato il debito tributario⁽⁴²⁾, ma nessuna previsione di analogo tenore è stata introdotta nel "Decreto 231". Sicché, in assenza di previo versamento all'erario, il debitore sostanziale, che è l'ente, può tranquillamente patteggiare, ma tale opzione potrebbe essere preclusa alla persona fisica che ne ha la legale rappresentanza.

Concludendo su questo punto, si può quindi affermare che, nella prospettiva sanzionatoria, l'insieme delle sanzioni penali nazionali soddisfa certamente il *minimum* di effettività e dissuasività richiesto dalla Direttiva PIF. Da un lato, per le persone fisiche la Direttiva impone pene detentive di almeno quattro anni di reclusione per i casi in cui i danni o i vantaggi del reato siano considerevoli (ovvero superiori ad € 100.000) ed il livello sanzionatorio nazionale, tenuto conto delle ultime modifiche, arriva tranquillamente al doppio. Dall'altro, per le persone giuridiche la Direttiva impone la previsione di sanzioni interdittive, ma esse sono già previste dall'art. 9, comma 2 del d.lg. 8 giugno 2001, n. 231.

Si può anzi fondatamente sostenere che quel che c'è è addirittura troppo, visto che tanto la Direttiva PIF⁽⁴³⁾ quanto la Corte costituzionale⁽⁴⁴⁾ hanno affermato e ribadito che le sanzioni, oltre che effettive, devono essere anche proporzionate. Il che, forse, nel caso di specie non è.

⁽³⁹⁾ Art. 12-*bis*, comma 2, del d.lg. 10 marzo 2000, n. 74. In argomento, FINOCCHIARO, *La confisca "condizionalmente sospesa" in caso di impegno a pagare il debito tributario e la permanenza del sequestro preventivo anche dopo la condanna*, in *Dir. pen. cont.*, 2016, p. 1 ss., a commento della notissima sentenza della Sez. III, 13 luglio 2016, n. 42470.

⁽⁴⁰⁾ Art. 13 del d.lg. 10 marzo 2000, n. 74. In argomento, v. BARTOLI, *Responsabilità degli enti e reati tributari*, cit., p. 227 s.

⁽⁴¹⁾ SGUBBI, *Nuova prescrizione*, cit., p. 5, evidenzia – qualificandolo come «un caso di dissennatezza legislativa» – il fatto che la "confisca per sproporzione", prevista dall'art. 12-*ter* del d.lg. 10 marzo 2000, n. 74, si applichi anche nel caso di definizione del procedimento a mezzo di pena applicata su richiesta delle parti.

⁽⁴²⁾ Art. 13-*bis*, comma 2 del d.lg. 10 marzo 2000, n. 74.

⁽⁴³⁾ Considerando 15 ed art. 7, comma 1 della Direttiva PIF.

⁽⁴⁴⁾ Il richiamo va a C. cost., sentenza 10 novembre 2016, n. 236, in materia di alterazione di stato, redattore Zanon, in *Giur. cost.*, 2016, p. 2092 ss., con nota di MANES, *Proporzionazione senza geometrie*; sentenza 5 dicembre 2018, n. 222, in materia di bancarotta fraudolenta, redattore Viganò, *ivi*, 2018, p. 2548 ss., con nota di BARTOLI, *Dalle "rime obbligate" alla discrezionalità: consacrata la svolta*; sentenza 7 dicembre 2018, n. 233, in materia di contrabbando doganale, redattore Barbera, pubblicata *ivi*, 2018, p. 2677 ss. (solo massima), con nota di UBIALI, *Una pronuncia della Corte*

4.2. La prospettiva temporale

Un'altra prospettiva che, nell'ottica della Direttiva PIF merita certamente attenzione, è quella attinente alla prescrizione. Tale angolo visuale, d'altronde, non può non essere menzionato, visto che il tema della prescrizione delle gravi frodi IVA è stato al centro del serrato "dialogo" tra la Corte Europea di Giustizia e la Corte Costituzionale di cui s'è dato conto in apertura.

La Direttiva PIF prevede che i termini di prescrizione del reato e della pena siano "congrui" per consentire di condurre le indagini, esercitare l'azione penale, svolgere il processo, arrivare alla decisione giudiziaria ed eseguire la sanzione stessa. La Direttiva impone poi che il termine di prescrizione sia di almeno cinque anni (oppure anche di tre anni, ma con un meccanismo interruttivo) con riguardo alle violazioni più gravi.

Sul fronte interno, è noto che la maggioranza dei reati tributari commessi dalle persone fisiche successivamente al 2011 godono di un "trattamento privilegiato" in virtù del quale i termini di prescrizione ordinari sono elevati di un terzo⁽⁴⁵⁾. Termini che, a processo pendente, già dal 2017 subivano un allungamento per effetto delle disposizioni della Legge Orlando (l. 23 giugno 2017, n. 103) e che ora, giusta la Legge c.d. spazza-corrotti (l. 9 gennaio 2019, n. 3), sono addirittura destinati a non maturare mai⁽⁴⁶⁾.

Quanto agli enti, il termine di prescrizione è di soli cinque anni, ma in tal caso, secondo una logica civilistica, gli atti interruttivi producono l'effetto di far nuovamente decorrere per intero il termine di prescrizione. Se poi l'interruzione è avvenuta mediante la contestazione dell'ille-

Costituzionale in tema di pena pecuniaria proporzionale, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2019, n. 1, p. 614 ss.; sentenza 8 marzo 2019, n. 40, in materia di fatti di non lieve entità aventi ad oggetto droghe c.d. pesanti, redattore Cartabia, in *Giur. cost.*, 2019, p. 685 ss., con nota di CONSULICH, *Dalle "rime obbligate" alle soluzioni costituzionalmente "adeguate", benché non "obbligate"* ed annotata anche da BARTOLI, *La sentenza n. 40/2019 della Consulta: meriti e limiti del sindacato "intrinsic" sul quantum di pena*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2019, n. 2, p. 967 ss.; sentenza 17 aprile 2019, n. 88, in materia di entità della pena e sanzione amministrativa accessoria per i reati di omicidio e lesioni stradali gravi, redattore AMOROSO, in *Giur. cost.*, 2019, p. 1019 ss., con nota di PIERGALLINI, *L'omicidio stradale al primo vaglio della Consulta: tra ragionevoli self restraint e imbarazzanti silenzi*; sentenza 19 aprile 2019, n. 99, in materia di grave infermità psichica sopravvenuta in regime di detenzione, redattore Cartabia, *ivi*, 2019, n. 2, p. 1088 ss., con nota di RUOTOLO - SIRACUSANO - PICCIONE - DALLA BALLA, *Quando l'inerzia del legislatore rende indifferibile l'intervento della Corte Costituzionale. A proposito dell'applicazione della detenzione domiciliare per il "reo folle"*; sentenza 10 maggio 2019, n. 112, in materia di confisca obbligatoria, diretta o per equivalente, del profitto, del prodotto e dei beni utilizzati per commettere l'illecito di all'art. 187-sexies del d.lg. 24 febbraio 1998, n. 58, redattore Viganò, *ivi*, n. 3, p. 1364 ss. ed annotata da MADIA, *La Consulta dichiara la parziale illegittimità costituzionale dell'art. 187-sexies del d.lg. n. 58 del 1998 sia nel testo introdotto dalla l. n. 62 del 2005 sia in quello modificato dal d.lg. n. 107 del 2018*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2019, n. 3, p. 1636 ss. Riflettono sul "nuovo corso" della giurisprudenza costituzionale, che allo schema triadico (o del *tertium comparationis* o "a rime costituzionali obbligate") del giudizio di ragionevolezza ha sostituito una tecnica di giudizio sulla cornice editale della pena capace di sanzionare, se sproporzionata nel *quantum*, lo sviamento funzionale rispetto al suo finalismo rieducativo PALAZZO, *Il principio di proporzione e i vincoli sostanziali del diritto penale*, in AA.VV., *Principi, regole, interpretazione. Contratti e obbligazioni, famiglie e successioni. Scritti in onore di Giovanni Furguele*, a cura di Conte - Landini, vol. I, Universitas Studiorum, 2017, p. 311 ss. e anche in *discrimen.it*, 2018; PUGIOTTO, *Cambio di stagione nel controllo di costituzionalità sulla misura della pena*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2019, n. 2, p. 785 ss.; PULITANÒ, *La misura delle pene, fra discrezionalità politica e vincoli costituzionali*, in *Dir. pen. cont. riv. trim.*, 2017, n. 2, p. 48 ss., cui si rinvia anche per ulteriori richiami bibliografici.

⁽⁴⁵⁾ Art. 17, comma 2 del d.lg. 10 marzo 2000, n. 74.

⁽⁴⁶⁾ Sulla riforma da ultimo approvata, si confronti, tra i molti contributi, BARTOLI, *Il nuovo volto della prescrizione: dalle concezioni garantistiche alle concezioni stataliste*, in *Sist. pen.*, 2020, n. 4, p. 65 ss.; GATTA, *Sulla riforma della prescrizione del reato, bloccata dopo il giudizio di primo grado*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2018, n. 4, p. 2345 ss.; MANES, *Sulla riforma della prescrizione*, *ivi*, 2019, n. 1, p. 557 ss.; PULITANÒ, *La moralità della prescrizione per decorso del tempo*, in *discrimen.it*, 2018, p. 1 ss., cui si rimanda anche per i riferimenti bibliografici.

cito amministrativo dipendente da reato, la prescrizione non corre fino al momento in cui passa in giudicato la sentenza che definisce il giudizio ⁽⁴⁷⁾.

Considerato poi che i regimi prescrizionali della persona fisica e dell'ente sono indipendenti, tali per cui il giudice può accertare la responsabilità del secondo anche nel caso in cui il reato contestato alla persona fisica sia prescritto ⁽⁴⁸⁾, si ha che – visto l'inserimento dei reati tributari nel catalogo dei "reati-presupposto" – ogni questione relativa alla prescrizione del reato può dirsi sostanzialmente superata.

Sul fronte prescrizione, dunque, la Direttiva PIF è già ampiamente rispettata, perché, nonostante la notoria lentezza della macchina giudiziaria italiana, sarà ben difficile che, nel prossimo futuro, un reato tributario possa estinguersi per tale causa.

4.3. La prospettiva della "natura organizzativa" della responsabilità degli enti

Da ultimo, l'inserimento dei reati tributari nell'ambito del sistema della responsabilità degli enti imporrà, di necessità, di provvedere ad un aggiornamento dei modelli organizzativi in essere. Sul punto occorre distinguere tra quel che in un modello organizzativo dovrebbe già esserci ⁽⁴⁹⁾ e quel che invece occorrerà inserire.

Essenzialmente, quello che nei modelli organizzativi adottati prima della Legge di conversione del decreto fiscale dovrebbe già essere presente è un adeguato controllo di tutti i flussi finanziari. Il presidio di tali flussi – che rappresenta una modalità prodromica di prevenzione dei reati tributari – è d'altronde imposto dalla "parte generale" del "Decreto 231" ⁽⁵⁰⁾; dal fatto che il provento del reato fiscale si presta ad essere reimpiegato in condotte qualificabili come riciclaggio o autoriciclaggio, che già da tempo fanno parte del catalogo dei "reati-presupposto"; dal fatto che le frodi fiscali sono spesso connesse alle false comunicazioni sociali, pure esse "reato-presupposto", e talvolta al reato di associazione per delinquere ⁽⁵¹⁾; dalla circostanza che le altre frodi di cui parla la Direttiva PIF sono riconducibili allo schema degli artt. 640, comma 2, n. 1 e 640-bis c.p., inseriti nel "Decreto 231" fin dalla sua originaria stesura.

Quello che occorrerà inserire nei modelli organizzativi sono, invece, dei nuovi presidi comportamentali che siano più specificamente diretti ad assicurare la *tax-compliance* e dunque siano idonei a prevenire la commissione degli illeciti tributari al di là ed a prescindere dalla configurabilità delle altre fattispecie di "reato-presupposto" sopra menzionate.

Tuttavia gli aspetti sui quali si vuole richiamare l'attenzione sono altri.

La prima questione attiene alla dimensione transnazionale nella quale si colloca la responsabilità degli enti nell'ottica della Direttiva PIF ⁽⁵²⁾.

⁽⁴⁷⁾ Art. 22 del d.lg. 8 giugno 2001, n. 231. La questione di legittimità costituzionale di tale norma è stata giudicata inammissibile da Sez. VI, 10 novembre 2015, n. 28299, in *questa rivista*, 2017, p. 4495.

⁽⁴⁸⁾ Sez. II, 19 ottobre 2018, n. 52470, in *Guida al diritto*, 2019, 6, 85; Sez. IV, 18 aprile 2018, n. 22468, in *DeJure*.

⁽⁴⁹⁾ GATTA, *I profili di responsabilità penale nell'esercizio della corporate tax governance*, in *Dir. pen. cont.*, 2018, p. 1 ss.

⁽⁵⁰⁾ Il riferimento va all'art. 6, comma 2, lett. c) del d.lg. 8 giugno 2001, n. 231, che espressamente prevede che i modelli organizzativi debbano individuare modalità di gestione delle risorse finanziarie idonee ad impedire la commissione dei reati.

⁽⁵¹⁾ Sul rapporto tra l'art. 24-ter del d.lg. 8 giugno 2001, n. 231 ed i reati tributari (anche e soprattutto ai fini della confisca), v., di recente, Sez. III, 29 novembre 2019, n. 8785, in *DeJure*.

⁽⁵²⁾ Interessantissime riflessioni sul rapporto tra diritto penale e confini geografici in MICHELETTI, *Reato e territorio*, in *Criminalia*, 2009, p. 565 ss.

Come visto, la normativa europea si occupa delle “frodi IVA” che siano «connesse al territorio di due o più Stati membri dell’Unione», ma sul fronte interno il tema del rapporto tra la responsabilità degli enti e la commissione di reati all’estero è assai dibattuto. L’art. 4 del d.lg. 8 giugno 2001, n. 231 prevede che la normativa nazionale si applichi anche ai reati commessi all’estero da enti italiani, ma nulla dice relativamente ai reati commessi in Italia da enti stranieri. Il tema, sebbene di grande impatto per i gruppi di impresa⁽⁵³⁾, ha trovato discreto spazio di approfondimento in dottrina⁽⁵⁴⁾ e giurisprudenza⁽⁵⁵⁾ anche e soprattutto a fronte di una disciplina legislativa parziale⁽⁵⁶⁾. Quel che si è affermato per via pretoria è, in sostanza, che l’ente straniero che venga ad operare in Italia deve rispettare il “Decreto 231” in tutte le sue specificità e quindi è onerato (anche se non obbligato) ad adottare il modello organizzativo nei modi e nelle forme previste dalla normativa nazionale. Non rileva, invece, che la società si sia conformata a modelli alternativi di *compliance*, eventualmente previsti dalla legislazione straniera⁽⁵⁷⁾.

C’è quindi da chiedersi se il recepimento della Direttiva PIF avrà impatti confermativi o sovversivi rispetto alla giurisprudenza nazionale. La risposta è verosimilmente negativa. La Direttiva PIF prevede un’armonizzazione delle singole legislazioni quanto al requisito del vantaggio (non dell’interesse), dell’elenco dei “reati-presupposto” e della loro commissione ad opera di un apicale, ma non armonizza alcunché dal punto di vista del “minimo organizzativo” richiesto all’ente per andare esente da responsabilità. La Direttiva, in altre parole, contiene “norme minime” in tema di incriminazione, ma rimette alla discrezionalità di ogni singolo legislatore statale gli aspetti attinenti ai modi ed ai presupposti in presenza dei quali l’ente è chiamato a rispondere, nonché quelli in ragione di cui, invece, egli andrà esente da responsabilità.

Tuttavia, l’assenza di un’indicazione comunitaria non dovrebbe impedire al legislatore delegato di valutare la congruità degli arresti giurisprudenziali cui s’è fatto cenno e, se del caso, introdurre nel *corpus* della responsabilità degli enti, a definitiva soluzione del problema, una norma simile a quella dell’art. 6 c.p.

La seconda questione su cui impatta l’introduzione della responsabilità degli enti per i reati tributari attiene, invece, al ben più concreto e “diffuso” tema della delega di funzioni.

⁽⁵³⁾ SCAROINA, *Verso una responsabilizzazione del gruppo di imprese multinazionale?*, in *Dir. pen. cont.*, 2018, p. 1 ss.

⁽⁵⁴⁾ LANDI, *Il rispetto del d.lg. n. 231/2001 nelle imprese multinazionali operanti in Italia*, in *Rivista 231*, 2019, n. 2, p. 81 ss.; PISTORELLI, *Profili problematici della “responsabilità internazionale” degli enti per i reati commessi nel loro interesse o vantaggio*, *ivi*, 2011, n. 1, p. 13 ss.; SCARCELLA, *La cd. «internazionalizzazione» della responsabilità da reato degli enti*, *ivi*, 2014, n. 1, p. 35 ss.; SCAROINA, *Verso una responsabilizzazione*, *cit.*

⁽⁵⁵⁾ G.i.p. Milano, 27 aprile 2004 (ordinanza), in *Foro it.*, 2004, n. II, p. 434; Trib. Milano (in funzione di Giudice del Riesame), 28 ottobre 2004 (ordinanza), in *DeJure*, e Sez. VI, 30 settembre 2010, in *DeJure* (caso Siemens); Trib. Lucca, 31 gennaio 2017, in *Giur. pen. web*, con nota di RICCARDI, *L’internazionalizzazione della responsabilità “231” nel processo sulla strage di Viareggio: gli enti con sede all’estero rispondono per l’illecito da reato-presupposto “nazionale”*, e App. Firenze, 20 giugno 2019, n. 3733 (strage di Viareggio del 2009; il tema dell’applicabilità all’ente straniero della normativa nazionale in materia di responsabilità amministrativa da reato viene affrontato alle p. 804 ss.); Sez. VI, 11 febbraio 2020, n. 11626, in *Giur. pen. web* (v. i punti 5 e 6 della motivazione).

⁽⁵⁶⁾ Art. 4 del d.lg. 8 giugno 2001, n. 231. Un argomento a favore della tesi della responsabilità dell’ente straniero per il “reato-presupposto” commesso in Italia è stato rinvenuto nell’art. 696-*septies* c.p.p., che si occupa del mutuo riconoscimento, nei rapporti con gli Stati membri dell’Unione Europea, delle decisioni giudiziarie riguardanti, appunto, la responsabilità degli enti. In questi termini RUTA, *La responsabilità amministrativa degli enti stranieri e i limiti del principio di territorialità*, in *Rivista 231*, 2018, n. 4, p. 26.

⁽⁵⁷⁾ RUTA, *La responsabilità amministrativa*, *cit.*, p. 31 ss.

La questione è presto riassunta. Da un lato, la Corte di cassazione, in una sentenza che non è certo passata inosservata, ha affermato che «la mancanza di deleghe di funzioni ... è fatto che di per sé prova la mancanza di un efficace modello organizzativo adeguato a prevenire la consumazione del reato da parte dei vertici societari»⁽⁵⁸⁾; il che, invero, è razionale e condivisibile, assunto che l'organizzazione dei processi è in rapporto di insanabile alterità con il concentramento delle attività in capo ad una sola persona. Su fronte opposto, però, è noto come la giurisprudenza di legittimità abbia sempre e con decisione negato l'operatività della delega di funzioni nell'ambito dei reati tributari⁽⁵⁹⁾; ciò sulla scorta di una predicata, anche se di fatto indimostrata ed anzi infondata⁽⁶⁰⁾, natura personalissima dell'obbligazione tributaria.

Ebbene, le due prospettive dovranno certamente trovare una sintesi, auspicabilmente già in sede di adozione del decreto legislativo previsto dalla Legge di delegazione comunitaria. L'alternativa è presto riassunta: o si ammetterà – ma di tanto si dubita – che possa esistere un modello organizzativo senza deleghe; o l'assunto dell'indelegabilità degli adempimenti fiscali dovrà venire meno. L'attuazione della Direttiva PIF rappresenta quindi un'importante occasione per chiarire, vuoi con una norma *ad hoc* da inserire nella legislazione complementare, vuoi – perché no? – con un articolo da collocare nella parte generale del codice penale⁽⁶¹⁾, che l'istituto della delega di funzioni può trovare applicazione in ogni ramo del diritto penale dell'economia, ivi compreso quello degli illeciti tributari.

5. CONCLUSIONI

Il recepimento della Direttiva PIF impatta su tematiche di portata assolutamente generale nell'ambito del diritto penale ed, in particolare, del diritto penale dell'economia. Molti dei temi che si sono citati meriterebbero riflessioni *ad hoc* ed altri ancora potrebbero essere menzionati. C'è l'opportunità, per il legislatore nazionale, di cogliere l'occasione e, più coraggiosamente che con lo schema di decreto legislativo già licenziato, intervenire almeno su alcune delle questioni, tutte urgenti e tutte di grande impatto applicativo, che si sono menzionate.

In particolare, tra le tematiche accennate, appare non più procrastinabile un'armonizzazione tra le varie forme di confisca (diretta oppure per equivalente; in danno della persona fisica oppure dell'ente; da disporre al lordo dei “costi vivi” oppure al netto di quelli) e, nella prospettiva degli enti, tra l'istituto ablatorio e le varie modalità di adempimento dell'obbligazione tributaria. Parimenti è necessario che, sempre per via legislativa, si superi l'orientamento giurisprudenziale che ostinatamente nega la compatibilità tra il diritto tributario e la delega di funzioni: si tratta, infatti, di una posizione che, oltre ad apparire in contrasto con le norme di settore, mal si concilia con la necessità, per l'ente, di ben organizzarsi e, quindi, di creare molteplici centri decisionali (sull'assunto che la frammentazione del processo rende più diffi-

⁽⁵⁸⁾ Sez. III, 12 gennaio 2017, n. 9132, in *Rivista* 231.

⁽⁵⁹⁾ Di recente, Sez. III, 14 gennaio 2020, n. 9417, in *fallimentiesocieta.it*.

⁽⁶⁰⁾ I motivi per i quali la posizione assunta della giurisprudenza non è condivisibile ed, anzi, appare addirittura in contrasto con il sistema giuridico positivo sono illustrati da SCAROINA, *La delega di funzioni in materia tributaria. Tra dogmi e principi fondamentali del diritto penale*, in *Dir. pen. cont.*, 2017, n. 4, p. 105 ss. In argomento, anche NISCO, *Delega di funzioni e reati tributari*, in AA.VV., *Profili critici del diritto penale tributario*, a cura di Borsari, Padova Univesity Press, 2013, p. 51 ss.

⁽⁶¹⁾ È ben vero che, ai sensi dell'art. 3-bis c.p., la “riserva di codice” ha ad oggetto le sole nuove disposizioni che prevedono reati, ma è ormai dato acquisito che la delega di funzioni, seppur disciplinata nel solo art. 16 del d.lg. 9 aprile 2008, n. 81, in materia di sicurezza sui luoghi di lavoro, costituisce in realtà un istituto di portata generale, con il quale è imprescindibile confrontarsi in numerosissimi settori del diritto penale complementare.

cile la commissione del reato ed, attraverso le linee di riporto, facilita i controlli) e di assegnare a ciascuno di essi un decisore dotato di autonomia organizzativa e di spesa (appunto un delegato).

Se non verranno risolte dal diritto positivo – e l’adozione del decreto legislativo attuativo della Direttiva PIF offre un’imperdibile occasione per farlo (pur rimanendo nel perimetro della delega) – queste tematiche saranno inevitabilmente affrontate dal “diritto giurisprudenziale”. È bene, invece, che, anche ai fini della prevedibilità dei loro contenuti ⁽⁶²⁾, le sentenze contengano soluzioni di casi concreti e non elaborazioni di principio, che, seppur sospinte dalla necessità di colmare vuoti di tutela, esprimano scelte di natura politico-criminale.

⁽⁶²⁾ Su questo tema, CONSULICH, *Così è (se vi pare). Alla ricerca del volto dell’illecito penale, tra legge indeterminata e giurisprudenza imprevedibile*, in *Sist. pen.*, 2020, p. 1 ss.

