



Università degli studi di Padova

Dipartimento di Diritto Privato e Critica del Diritto

Dipartimento di Diritto Pubblico, Internazionale e Comunitario

Corso di Laurea magistrale a ciclo unico in Giurisprudenza

a. a. 2022/2023

Tesi di Laurea

La responsabilità degli enti nei reati tributari

Relatore:

Prof. Riccardo Borsari

Laureanda:

Alice Falconetti

INDICE

Introduzione	1
CAPITOLO I	
LA RESPONSABILITA' DA REATO DEGLI ENTI	
1.La natura giuridica della responsabilità dell'ente	5
2.I criteri di attribuzione della responsabilità	9
2.1.Criteri oggettivi	10
2.2.Criteri soggettivi	15
3.La colpa di organizzazione	19
4.Le cause di non punibilità tra persone fisiche e l'ente	25
4.1.L'oblazione del reato e la criminalità d'impresa	29
5.L'alternativa alla punizione	31
CAPITOLO II	
REATI TRIBUTARI NEL D. LGS. N. 231/2001	
1.Il nuovo articolo 25- <i>quinquiesdecies</i> d. lgs. n. 231/2001	38
2.(Ri)organizzazione del modello di gestione e controllo delle imprese	58
3.Cumulo sanzionatorio e divieto del <i>ne bis idem</i>	66
4.Rapporto tra l'articolo 13 (comma 2) d. lgs. n. 74/2000 e il principio di autonomia dell'ente	79
CAPITOLO III	
LA CONFISCA	
1.La natura giuridica della confisca	87
2.La confisca per sproporzione	100
2.1.Il profitto confiscabile	109
2.2.Sentenza "Gubert" e successive evoluzioni giurisprudenziali	120
3.Le ipotesi di confisca nel d. lgs. n. 231/2001	128
4.Rapporti tra livelli sanzionatori in ambito tributario	135
5.Estinzione del debito tributario e impegno a versare le imposte dovute: effetti su sequestro e confisca	139

Conclusione	150
Bibliografia e sitografia	159

Introduzione

Il sistema di responsabilità da reato degli enti si basa fondamentalmente su una logica di prevenzione del crimine attraverso la rieducazione poiché il d. lgs. n. 231/2001 è proprio volto a imporre agli enti l'adozione di modelli organizzativi idonei alla prevenzione del rischio del reato. In dottrina si è infatti osservato che dopo più di vent'anni dalla sua introduzione, il decreto legislativo ha rappresentato un incentivo all'adozione dei modelli organizzativi, di vigilanza e del sistema disciplinare. La minaccia dell'apparato sanzionatorio contenuto ha sicuramente contribuito a garantire maggiore trasparenza nell'organizzazione delle imprese. Il decreto tenta, anche in seguito alla commissione dell'illecito, di continuare a motivare l'ente a porre in essere comportamenti proattivi finalizzati a ripristinare la credibilità dell'impresa nel mercato attraverso l'adozione di idonei modelli organizzativi e di condotte riparatorie¹.

La peculiarità del diritto penale rivolto agli enti rispetto a quello delle persone fisiche risiede nell'importanza attribuita dal d. lgs. n. 231/2001 ai *compliance programs* la cui adozione comporta l'esclusione dalla responsabilità dell'ente, e il cui adeguamento *post delictum* viene inteso come ripristino di legalità da parte della persona giuridica. Rappresentano, così come accertato dalla dottrina², un vero e proprio perno della colpevolezza dell'ente.

L'esperienza della giurisprudenza mostra che non vi è, in sostanza, esonero di responsabilità nonostante gli sforzi di *compliance* e l'effetto è una sfiducia crescente da parte delle imprese verso l'impianto della legge³. Si verifica, infatti, nella prassi la mancanza di un reale accertamento da parte del giudice della colpa di organizzazione- almeno così come dovrebbe essere effettuata sulla base di quanto specificato a livello legislativo- e ciò disincentiva l'ente ad

¹ A. M. MAUGERI, La funzione rieducativa della sanzione nel sistema della responsabilità amministrativa da reato degli enti ex d. lgs. n. 231/2001, 2022, p. 149.

² S. MANACORDA, *L'idoneità preventiva dei modelli di organizzazione nella responsabilità da reato degli enti: analisi critica e linee evolutive*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2017, p. 50.

³ Gruppo di lavoro della Giunta Assonime coordinato da P. GUIDANI, *Prevenzione e governo del rischio di reato: la disciplina 231/2001 e le politiche di contrasto dell'illegalità nell'attività di impresa*, in www.assonime.it, 2019, p. 8.

autoregolamentarsi (poiché questo, ovviamente, comporta notevoli costi). Di conseguenza è stato dalla dottrina notato come l'applicazione della pena in tale contesto non svolge funzione general- preventiva o special- preventiva e si pone, così, in contrasto con l'art. 27 Cost⁴. Il giudice dovrebbe accertare la sussistenza del nesso di causalità tra la regola di condotta violata e il fatto realizzato dall'autore materiale dell'illecito consistente nella concretizzazione del rischio che la regola violata intendeva evitare o minimizzare; dovrebbe poi verificare se il modello organizzativo adottato dall'ente avrebbe nel caso concreto evitato la realizzazione del reato: l'ente sarà responsabile qualora sussiste il nesso di causalità di cui prima e se la regola violata in concreto, se fosse stata rispettata, avrebbe consentito di evitare l'illecito. Il giudice, invece, nella maggior parte dei casi individua la colpa di organizzazione dell'ente (di conseguenza responsabile ex d. lgs. n. 231/2001) solo sulla base dell'effettiva realizzazione del fatto di reato. In questo modo, però, si priva di valore il dato normativo.

La giurisprudenza, poi, nel silenzio del decreto che non specifica nulla a riguardo, non riesce a far emergere chiare indicazioni e linee guida per gli enti su elementi che devono necessariamente essere presenti in un *compliance program* per escludere la responsabilità. Anche dall'esperienza anglosassone si è riconosciuto solo genericamente lo scheletro di ogni meccanismo di *compliance* consistente nell'azione di "*preventing, detecting and reporting*"; tali condotte possono essere tradotte nella necessità di elaborazione di procedure di prevenzione in base a rischi specifici e concreti, istituzione di organismi o funzioni a presidio delle modalità di prevenzione, predisposizione di flussi informativi deputati ad allarmare in caso di fatti connessi proprio alla prevenzione dei reati⁵.

Tale assetto di incertezza è stato aggravato dal proliferarsi di interventi normativi che hanno aumentato il numero dei reati- presupposto (inerenti, tra l'altro, a diversi settori) da cui può scaturire la responsabilità delle persone giuridiche; proprio per la varietà della tipologia di reati inclusi nel d. lgs. n. 231/2001, infatti,

⁴ A. M. MAUGERI, *La funzione rieducativa della sanzione nel sistema della responsabilità amministrativa da reato degli enti ex d. lgs. 231/2001*, Giappichelli Editore, 2022, p. 151.

⁵ A. ESPOSITO, *Assetti societari e rischio penale. Frammenti per la costruzione di un modello integrato di organizzazione e di gestione*, Giappichelli Editore, 2022, P. 5- 6.

un interrogativo che ci si è posti in dottrina è proprio se si possa parlare di un'unica tipologia di modello o se sia più corretto individuarne di diversi tipi a seconda delle caratteristiche dell'attività svolta dall'impresa e a seconda del reato al cui rischio di commissione l'ente è più esposto. Tali modelli non dovrebbero rappresentare un mero adempimento burocratico, una mera apparenza di organizzazione⁶, ma studiosi hanno osservato come è proprio così che spesso vengono visti e percepiti⁷: a tal proposito si parla di esercizi di *window dressing*, e di *cosmetic compliance*. I modelli organizzativi, al contrario, dovrebbero vivere nell'impresa e aderire alle caratteristiche della sua organizzazione; l'espressione cartacea ne deve solo agevolare la prova ma non ne rappresenta l'essenza.

Ma così com'è strutturato ad oggi il d. lgs. n. 231/2001 è veramente rieducato l'ente? Il fatto che si sia registrato come la giurisprudenza non riesca ad apprezzare la bontà e l'efficacia dell'agire dell'ente e che la valutazione dell'idoneità dei modelli di organizzazione sia spesso meramente burocratica ha certamente contribuito alla creazione di una situazione di incertezza in cui si collocano le imprese; quest'ultime, infatti, non sanno esattamente cosa pretende da loro il diritto penale⁸. In questo contesto, allora, la dottrina evidenzia come l'obiettivo della prevenzione non è stato correttamente raggiunto. Per quanto riguarda, allora, il tema della rieducazione dell'ente svolge un ruolo importante la messa alla prova poiché permette un recupero da parte dell'ente del modello organizzativo giudicato inidoneo; ovviamente, così come accade per le persone fisiche, l'istituto è ammesso solo per i reati meno gravi, anche se è con riferimento a quelli più gravi che dovrebbero essere previsti maggiori benefici che incentivino a una riorganizzazione.

⁶ A. M. MAUGERI, *La funzione rieducativa della sanzione nel sistema della responsabilità amministrativa da reato degli enti ex d. lgs. n. 231/2001*, Giappichelli Editore, 2022, p. 153; nel 2021 Confindustria, dopo aver premesso che il modello non deve rappresentare un mero adempimento burocratico, ha stabilito linee guida e si auspica che tali soluzioni possano ispirare le imprese nella costruzione del proprio modello e che la giurisprudenza valorizzi i costi e gli sforzi organizzativi sostenuti dalle imprese per allinearsi alle prescrizioni del decreto 231 dopo aver premesso.

⁷ A. ESPOSITO, *Assetti societari e rischio penale. Frammenti per la costruzione di un modello integrato di organizzazione e di gestione*, Giappichelli Editore, 2022, p. 10.

⁸ A. M. MAUGERI, *La funzione rieducativa della sanzione nel sistema della responsabilità amministrativa da reato degli enti ex d. lgs. n. 231/2001*, Giappichelli Editore, 2022, p.155- 156.

Nonostante non vi sia ancora un intervento legislativo che espressamente ammette l'ente alla messa alla prova, ciò sembrerebbe essere, agli occhi di una sempre più maggioritaria giurisprudenza e dottrina, coerente con lo stesso d. lgs. n. 231/2001 (e con gli incentivi al suo interno previsti a fronte del ravvedimento operoso): infatti sempre più sentenze si sono espresse in favore dell'ammissione dell'ente alla messa alla prova.

In questo modo si potrebbe parlare di una rieducazione dell'ente.

Anche a livello europeo è auspicabile un maggior richiamo e incentivo alla funzione rieducativa: in tal senso la Corte di Giustizia si è limitata ad affermare come le sanzioni applicabili avverso le persone giuridiche debbano essere effettive, proporzionate e dissuasive.

CAPITOLO I

LA RESPONSABILITA' DA REATO DEGLI ENTI

1. La natura giuridica della responsabilità dell'ente

L'entrata in vigore del d. lgs 8 giugno 2001, n. 231 "Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica" ha rappresentato un'importante innovazione legislativa che ha scardinato il principio *societas delinquere non potest* tradizionalmente vigente nel sistema penale italiano. Destinatario della normativa di cui al d. lgs. n. 231/2001 sono tutte le persone giuridiche private in senso proprio e cioè le associazioni, le fondazioni e le altre istituzioni di carattere privato che non hanno come scopo lo svolgimento di attività economica e che acquistano personalità giuridica ai sensi del D.P.R. 10 febbraio 2001 n. 361, nonché le società di capitali e cooperative e tutti gli enti privati sprovvisti di personalità giuridica (le società a base personale e le associazioni non riconosciute). Sia dottrina che giurisprudenza hanno costantemente escluso che destinatario delle norme del d.lgs. n. 231/2001 siano le imprese individuali. Infatti, il ricorso al termine "enti" e la stessa *ratio* dell'intervento normativo evocano un'idea di pluralità incompatibile con il profilo dell'impresa individuale, la quale non potrebbe dunque essere ritenuta destinataria delle disposizioni del d.lgs. n. 231/2001 nemmeno quando vanta una struttura organizzativa complessa⁹.

Il decreto legislativo riconosce i «soggetti metaindividuali (con o senza personalità giuridica) coprotagonisti della vicenda punitiva e destinatari immediati di risposte sanzionatorie a contenuto afflittivo¹⁰». Alla base del riconoscimento di una responsabilità in capo all'ente (in presenza dei presupposti richiesti dal d. lgs n. 231/2001) vi è la constatazione che l'impresa è un centro capace di generare o di favorire la commissione di fatti illeciti: se la persona giuridica è costruita

⁹ L. PISTORELLI, *I destinatari delle norme sulla responsabilità da reato nella giurisprudenza di legittimità*, in *Rivista* 231, 2011, p. 1.

¹⁰ G. DE SIMONE, *La responsabilità da reato degli enti: natura giuridica e criteri (oggettivi) d'imputazione*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2012, p. 1.

dall'ordinamento come soggetto capace di agire, di esercitare diritti e di assumere obblighi, di svolgere attività da cui trarre profitto, ovviamente per il tramite di persone fisiche agenti per l'ente, è nella logica di tale istituto che all'ente possa essere ascritto sia un agire lecito che un agire illecito¹¹. A ben vedere il tema della responsabilità degli enti è sempre stato presente nella riflessione penalistica e a volte anche nella disciplina di alcuni ordinamenti dei secoli addietro (si pensi in particolare a quello canonico). Si può ritenere che negli ultimi due secoli, l'idea così diffusa, soprattutto nell'Europa continentale, di una incompatibilità assoluta tra ente e responsabilità punitiva sia stata il frutto della concezione illuministica del diritto penale, fortemente incentrata sull'uomo: tale prospettiva, se, da un lato, ha portato a indiscussi e fondamentali progressi sul piano della civilizzazione del diritto penale, dall'altro lato, però, ha anche costruito autentici tabù, come per l'appunto l'idea che l'ente non possa essere responsabile di reati¹².

Tuttora è controversa la questione relativa alla natura giuridica della responsabilità degli enti: se la si considera sostanzialmente penale la responsabilità verrà valutata alla luce delle norme che la Costituzione dedica a tale materia; fondamentale importanza assumono, quindi, gli articoli 25, 27, 111 e 112 della Costituzione, nonché le garanzie riconosciute dalla Convenzione europea dei diritti dell'uomo (la presunzione di innocenza, il diritto all'informazione sui motivi dell'accusa, il diritto a disporre del tempo necessario alla difesa, il diritto alla parità delle armi nell'esame processuale, la riserva di legge, l'irretroattività dei reati e delle pene e il divieto del *ne bis in idem*). L'idea di coloro i quali ritengono che quella introdotta dal d.lgs. n. 231/2001, nonostante il *nome juris* suggerisca diversamente, sia una responsabilità sostanzialmente penale, è sostenuta dal fatto, innanzitutto, che tale responsabilità nasce dalla commissione di uno dei reati contemplati nel catalogo del d.lgs. n. 231/2001; si deduce la natura penalistica della responsabilità anche dalla previsione espressa della punibilità dell'ente per le ipotesi tentate (articolo 26 d.lgs. n. 231/2001), dalla disciplina della successione delle leggi nel tempo (articolo 3 d.lgs. n. 231/2001)

¹¹ A. PRESUTTI, A. BERNASCONI, *Manuale della responsabilità degli enti*, Giuffrè, 2018, p. 6-8.

¹² R. BARTOLI, *Un'introduzione alla responsabilità punitiva degli enti*, in *Sistema Penale*, 2021, p. 2.

con particolare attenzione al principio di retroattività della norma più favorevole, ed è osservabile il carattere di particolare afflittività dei meccanismi sanzionatori previsti, del tutto equiparabili a quelli presenti nei sistemi giuridici che ammettono espressamente la responsabilità penale delle *societas* (come quello spagnolo e francese); si tratta di sanzioni la cui portata afflittiva appare evidente alla luce dei criteri *Engel*, elaborati dalla Cedu¹³; si noti come anche le misure di sicurezza sono tutt'oggi qualificate come amministrative dal titolo VIII del Libro I del Codice penale, anche se pacificamente riconosciute come aventi natura penale: questo per evidenziare come non sempre la qualificazione giuridica attribuita a un istituto dal legislatore ne suggerisce la sostanza. È da ricordare come altrettanto afflittive sono non poche sanzioni amministrative – quali le sanzioni accessorie previste dall'articolo 3 d.lgs. 30 dicembre 1999, n. 507: sospensione o revoca della licenza o dell'autorizzazione e chiusura dello stabilimento (misura che rimane esclusa dalle sanzioni codificate nel d.lgs. n. 231/2001). Sempre a sostegno della natura penale della responsabilità qui in esame, si può citare l'art. 36 d.lgs. n. 231/2001 il quale attribuisce al giudice penale la competenza a conoscere l'illecito dell'ente. Un ulteriore dato rilevante in tale sede è la disciplina del *simultaneus processus*; esso fa riferimento al fatto che il processo a carico della persona giuridica si celebra insieme a quello a carico della persona fisica davanti allo stesso giudice. Anche se il processo riguardante l'autore del reato presupposto si estingue per una causa diversa dall'amnistia, quello nei confronti dell'ente prosegue davanti allo stesso giudice (articolo 8 d.lgs. n. 231/2001).

Non mancano coloro che, invece, dichiarano come la responsabilità è di tipo amministrativo¹⁴: la sanzione alla quale l'ente viene condannato, benché risulti essere propriamente punitiva, secondo i sostenitori di tale tesi, non svolge il compito rieducativo, scopo primario della pena ex articolo 27 comma 2 della

¹³ T. GUERINI, *Diritto penale ed enti collettivi: l'estensione della soggettività penale tra repressione, prevenzione e governo dell'economia*, Giappichelli, 2018, p. 47-49. I criteri Engel sono stati elaborati dalla Cedu per la delimitazione della *materie penale*: essi sono qualificazione della sanzione, la natura sostanziale dell'illecito e la natura e la gravità della sanzione.

¹⁴ Cass. Pen., Sez. Un., 23.06.2011 (dep. 22.09.2011), n. 34476. La questione di diritto per la quale il ricorso è stato rimesso alle Sezioni Unite è la seguente: se permanga la responsabilità da reato dell'ente in riferimento ai fatti criminosi di falsità nelle relazioni o nelle comunicazioni della società di revisione.

Costituzione¹⁵. A sostegno dell'idea della natura di tipo amministrativo della responsabilità vi è lo stesso *nomen* del decreto legislativo e il titolo del suo capo primo che qualifica esplicitamente la responsabilità come amministrativa (l'art. 1 d.lgs. n. 231/2001 parla di responsabilità per gli "illeciti amministrativi"). È opportuno, inoltre, fare riferimento ad alcuni istituti la cui disciplina è incompatibile con il diritto penale: basti pensare alla prescrizione che richiama la disciplina civilistica e alle vicende modificative dell'ente, quali le ipotesi di fusione e di scissione (disciplinate agli artt. 28-33 del d.lgs. n. 231/2001).

Nella Relazione al d.lgs. n. 231/2001 si affaccia un'ulteriore ipotesi: quella di un *tertium genus* di responsabilità (sostenuta da giudici di merito¹⁶ e talvolta anche dalla Cassazione) che «coniuga i tratti essenziali del sistema penale e di quello amministrativo nel tentativo di contemperare le ragioni dell'efficacia preventiva con quelle, ancora più ineludibili, della massima garanzia»¹⁷: si tratta di un costruito normativo collocato a metà strada tra il diritto penale vero e proprio e il sanzionatorio amministrativo.

Vi è pure, da ultimo, chi arriva a ricondurre la responsabilità da reato a un *quartum genus* che trae origine dalla combinazione dei tre modelli di responsabilità.

Studiosi e commentatori si sono posti una serie di quesiti: si può dire che la colpa di organizzazione sia davvero in grado di far scaturire una responsabilità autenticamente penale delle *societas*? Le risposte sanzionatorie previste dal d.lgs. n. 231/2001 sono davvero in grado di svolgere funzioni equiparabili a quelle delle vere e proprie pene? Chi sostiene di poter rispondere affermativamente a

¹⁵ A. MANNA, *La c.d. responsabilità*, in *Rivista trimestrale di diritto penale dell'economia*, 2002, p.p. 501-522. La sanzione nei confronti della persona giuridica può, infatti, ambire al raggiungimento di obiettivi irraggiungibili con le pene detentive, perché, nell'ambito della responsabilità degli enti, manca «un corpo da straziare e un animo da umiliare [...] Nei confronti della persona giuridica il diritto penale può permettersi di operare una riformulazione completa della sua struttura e della sua personalità, reimpostandone la condotta di vita».

¹⁶ Trib. Milano, 26.01.2008, GUP (ordinanza): «...la responsabilità dell'ente, poiché conseguente da reato, è legata, per espressa volontà della legge delega (art. 11 lett. q), alle garanzie del processo penale. L'art. 34 e 35 del decreto in argomento stabiliscono che per il procedimento relativo agli illeciti amministrativi dipendenti da reato si osservano le norme del decreto nonché, in quanto compatibili, le disposizioni del codice di procedura penale e del Decreto legislativo 28.7.1989 n. 271 e che all'ente si applicano le disposizioni processuali relative all'imputato in quanto applicabili».

¹⁷ Relazione ministeriale al d.lgs n. 231/2001, par. 1.1.

questi quesiti ammette la natura essenzialmente penale della responsabilità e la sua compatibilità con il testo costituzionale: si prospetta, così, un ulteriore binario sanzionatorio, aggiuntivo rispetto a quello previsto per le persone fisiche. Del diritto penale delle persone fisiche condivide i principi e le garanzie fondamentali, ma dallo stesso differisce perché assume come destinatario una persona collettiva. Se si fa prevalere la sostanza alla forma, (così come tende a fare la Corte europea dei diritti dell'uomo¹⁸) non si può che giungere alla conclusione secondo la quale la responsabilità degli enti è penale; il tema della natura giuridica della responsabilità degli enti è stato affrontato anche dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 218/2014 che, sulla base dell'idea per cui la natura giuridica della responsabilità non è penale, ha dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale proposta dal Giudice delle Indagini Preliminari del Tribunale di Firenze, il quale aveva sostenuto che l'ente non potrebbe essere citato come responsabile civile per il fatto illecito del suo dipendente.

Il legislatore probabilmente ha preferito definire la responsabilità degli enti come amministrativa perché tale qualificazione «trasmette un messaggio di minor gravità e di minor riprovazione rispetto alla responsabilità penale» e per questo è stata più facilmente accettata nel mondo imprenditoriale e culturale¹⁹.

2. I criteri di attribuzione della responsabilità

Riconosciute la capacità degli enti di agire illecitamente e la loro responsabilità, si porrà il problema di definire la sfera dei possibili autori del fatto, vale a dire dei soggetti "legittimati" a porre in essere, in nome e per conto dell'ente (anche se quest'ultima espressione è stata accantonata poiché, secondo alcuni, rifletteva una nozione di tipo formale, dalla scarsa portata euristica²⁰), azioni penalmente rilevanti²¹; occorre, poi, che il reato sia commesso nell'interesse o vantaggio

¹⁸ Vedi, a tale proposito, sentenza Grande Stevens vs Italia.

¹⁹ D. PULITANO, *Responsabilità amministrativa per i reati delle persone giuridiche*, in Enc. dir., Agg., vol. VI, Milano, 2002, p. 975.

²⁰ A. PRESUTTI, A. BERNASCONI, *Manuale della responsabilità degli enti*, Giuffrè, 2018, p. 65.

²¹ G. DE SIMONE, *Persone giuridiche e responsabilità da reato: profili storici, dogmatici e comparatistici*, 2012, Jura. Temi e problemi del diritto, p. 159.

dell'ente. È l'articolo 5 del d.lgs. n. 231/2001 che stabilisce che «l'ente è responsabile per i reati commessi nel suo interesse o a suo vantaggio:

- a) da persone che rivestono funzioni di rappresentanza, di amministrazione o di direzione dell'ente [...];
- b) da persone sottoposte alla direzione o alla vigilanza di uno dei soggetti di cui alla lettera a).

L'ente non risponde se le persone indicate al comma 1 hanno agito nell'interesse esclusivo proprio o di terzi».

Va menzionata, in proposito, la considerazione secondo la quale «il fatto della persona fisica, cui è riconnessa la responsabilità anche della persona giuridica, deve essere considerato per entrambe un fatto antiggiuridico, con l'effetto che l'assoggettamento a sanzione sia della persona fisica che di quella giuridica s'inquadra nel paradigma penalistico della responsabilità concorsuale». Infatti, anche se «la responsabilità dell'ente ha una sua autonomia è imprescindibile il suo collegamento alla oggettiva realizzazione del reato (...) da parte di un soggetto fisico qualificato»²².

2.1 Criteri oggettivi

Come accennato prima, l'articolo 5 del d.lgs. n. 231/2001 chiarisce che la commissione di uno dei reati presupposti (ad opera di una determinata categoria di persone legate a vario titolo all'ente) comporta la responsabilità della persona giuridica solo se è stato commesso nel suo «interesse o vantaggio». Il primo dubbio che sorge è se l'interesse dell'ente sia un dato soggettivo, che deve caratterizzare l'intenzione dell'agente, o uno oggettivo, ovvero un vantaggio che comunque si riverbera sull'ente²³. Studiosi hanno osservato come la formulazione dell'articolo 5 d.lgs. n. 231/2001 non sembra sciogliere questi dubbi: da un lato colloca il presupposto nello stesso comma in cui individua le categorie dei soggetti che impegnano la responsabilità dell'ente, dando l'impressione che

²² R. RAMPIONI, *Diritto penale dell'economia*, Giappichelli editore, 2016, p. 73.

²³ E. M. AMBROSETTI, E. MEZZETTI, M. RONCO, *Diritto penale dell'impresa*, Zanichelli, 2016 p.p. 61-65.

il requisito dell'interesse o del vantaggio sia una connotazione dell'intenzione dell'agente; dall'altro utilizza due termini differenti, appunto interesse e vantaggio, che parrebbero alludere ad una distinzione. Si tratta di concetti non facilmente intelligibili e per la cui interpretazione si è sin da subito acceso un importante dibattito dottrinale e giurisprudenziale che ha dato vita a due distinti orientamenti. Secondo una prima interpretazione sostenuta da una parte della dottrina (la c.d. «tesi monistica»), la locuzione normativa costituirebbe un'endiadi espressiva di un significato unitario attraverso l'utilizzo di due sinonimi. Di converso, per la tesi dominante, accolta dalla Relazione ministeriale e dalla giurisprudenza maggioritaria, l'utilizzo della congiunzione disgiuntiva "o" è indicativa di un rapporto di alternatività tra i criteri di imputazione oggettiva, con la conseguenza che la ricorrenza di un unico criterio sarebbe sufficiente a fondare la responsabilità dell'ente²⁴; l'interesse risulta espressivo del fine dell'azione criminosa, identificabile con valutazione *ex ante*; il requisito del vantaggio, in termini oggettivi, si identifica con il risultato percepito dall'ente in conseguenza dell'illecito, valutato sulla base di un giudizio *ex post*²⁵. Accolta questa seconda tesi si osserva che i due istituti sono legati tra loro in rapporto di sussidiarietà, per cui il criterio dell'interesse ha una posizione preminente rispetto a quello del vantaggio²⁶. A sostegno della tesi dell'alternatività dei due presupposti sono le sentenze della Cassazione Penale, Sezione V, 28 novembre 2013, n. 10265, e quella della Cassazione Penale, Sez. Un., 18 novembre 2014, n. 38343 (la c.d. sentenza Thyssenkrupp) secondo cui «i criteri dell'interesse e del vantaggio sono alternativi e concorrenti tra loro, in quanto il criterio dell'interesse esprime una valutazione teleologica del reato, mentre quello del vantaggio ha una

²⁴ S. FRANCAZI, *Interesse e vantaggio dell'ente alla luce di recenti approdi giurisprudenziali*, in *Giurisprudenza Penale*, 2022, p.p. 1-2.

²⁵ Relazione al d. lgs. n. 231/2001 (...il richiamo all'interesse dell'ente caratterizza in senso marcatamente soggettivo la condotta delittuosa della persona fisica e l'interesse "si accontenta" di una verifica *ex ante*; viceversa, il vantaggio, che può essere tratto dall'ente anche quando la persona fisica non abbia agito nel suo interesse, richiede sempre una verifica *ex post*), par. 3.3.

²⁶ T. GUERINI, *Diritto penale ed enti collettivi: l'estensione della soggettività penale tra repressione, prevenzione e governo dell'economia*, Giappichelli, 2018, p.p. 65-68. Sentenza della Cass. Pen., n. 40380/2012: con riguardo al concetto di interesse, la giurisprudenza di legittimità ha evidenziato la sua non sovrapponibilità con il "dolo specifico" – riferibile all'agente e non all'ente – pur riguardando una proiezione soggettiva dell'autore accertabile con analisi *ex ante*, sul piano della oggettività, della concretezza e dell'attualità, che deve riflettersi inevitabilmente in capo all'ente.

connotazione essenzialmente oggettiva, come tale valutabile *ex post*, sulla base degli effetti concretamente derivati dalla realizzazione dell'illecito»²⁷. A supporto di tale conclusione non può dimenticarsi come l'art. 12 d.lgs. n. 231/2001, nel fissare uno dei casi di pagamento della sanzione pecuniaria in maniera ridotta, consideri l'ipotesi in cui l'autore del reato ha commesso il fatto nel prevalente interesse proprio o di terzi e l'ente non ne ha ricavato vantaggio o ne ha ricavato un vantaggio minimo, ipotizzando così il verificarsi di una situazione in cui sussistono entrambi i presupposti dell'interesse dell'autore materiale dell'illecito e il vantaggio, sia pur minimo, ricavato dalla persona giuridica in conseguenza della altrui condotta illecita²⁸. Ulteriore dato in favore dell'alternatività dei due criteri lo si può individuare nella sentenza della Cassazione n. 3615/2006, che sostiene come si può distinguere «un interesse a monte per effetto di indebito arricchimento, prefigurato e magari non realizzato, in conseguenza dell'illecito, da un vantaggio obiettivamente conseguito con la commissione del reato, seppure non prospettato *ex ante*».

L'art. 25- *septies*, d.lgs. n. 231/2001 ha introdotto, fra i reati presupposto della responsabilità dell'ente, anche l'omicidio e le lesioni colposi commessi con violazione delle prescrizioni in tema di sicurezza sul lavoro e la dottrina ha avanzato numerose perplessità; essa sostiene che vi sarebbe una incompatibilità fra i criteri di determinazione della responsabilità dell'ente (in particolare la circostanza che il reato debba essere commesso nell'interesse o a vantaggio della società) e l'ipotesi di responsabilità della persona giuridica per i reati colposi. Proprio in relazione a quest'ultimi è difficile, se non impossibile, riscontrare, tramite un giudizio *ex ante*, un interesse dell'ente al momento della condotta in contrasto con le regole cautelari²⁹; l'unica alternativa percorribile per ascrivere il reato all'ente è quella di fare leva, quindi, sull'accertamento *ex post* del vantaggio che questi ne ha tratto; anche perché – com'è stato rilevato – «l'immaginare che un fatto (illecito) non voluto dall'autore si possa dire commesso nell'interesse di

²⁷ S. FRANCAZI, *Interesse e vantaggio dell'ente alla luce dei recenti approdi giurisprudenziali*, in *Giurisprudenza Penale*, 2022, p.p. 2- 3.

²⁸ G. DE SIMONE, *La responsabilità da reato degli enti: natura giuridica e criteri (oggettivi) d'imputazione*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2012, p. 35.

²⁹ G. DE SIMONE, *Persone giuridiche e responsabilità da reato. Profili storici, dogmatici e comparatistici*, Edizioni ETS, 2012, p. 384.

qualcun altro appare una contraddizione in termini»³⁰. In questi casi la regola dell'autonomia della responsabilità dell'ente fissata dall'art. 8 del d. lgs. n. 231/2001 consente di ritenere responsabile la società tutte le volte in cui si dimostri che il mancato rispetto delle regole cautelari da cui è scaturita la morte o la malattia di un lavoratore abbia oggettivamente arrecato alla stessa un vantaggio in termini di risparmio dei costi necessari per l'aggiornamento delle proprie conoscenze scientifiche e/o per l'adeguamento delle misure precauzionali e sia scaturita dalla colpa di organizzazione ai sensi di quanto disposto dagli artt. 6 e 7 del d. lgs. n. 231/2001. È necessario accertare che vi sia stato un vantaggio nella condotta omissiva. Dalla già citata decisione delle Sezioni Unite n. 38343/2014, infatti, è costante la tesi secondo cui «nessuna ipotesi di incompatibilità è prospettabile fra illeciti di carattere colposo – come la responsabilità per infortuni e malattie professionali connessi alle regole antinfortunistiche da applicare sui luoghi di lavoro – e il criterio di ascrizione alla società del reato commesso come delineato nel d.lgs. n. 231/2001, dovendo i concetti di interesse e vantaggio, nei reati colposi d'evento, essere di necessità riferiti alla condotta e non all'esito antiggiuridico, con il che è ben possibile che una condotta dell'amministratore della società caratterizzata dalla violazione della disciplina cautelare, e quindi colposa, sia posta in essere nell'interesse dell'ente o determini comunque il conseguimento di un vantaggio a beneficio di quest'ultimo», con l'ulteriore precisazione che «con riguardo ad una condotta che reca la violazione di una disciplina prevenzionistica, il profitto che l'ente ricava da tale comportamento è costituito dalla mancata adozione dei necessari accorgimenti di natura cautelare o dallo svolgimento di una attività in una condizione che risulta economicamente favorevole, anche se meno sicura di quanto dovuto, e quindi – sotto il profilo quantitativo – il profitto va individuato nel risparmio di spesa conseguente la mancata adozione degli investimenti necessari per porre in sicurezza l'impianto oltre che nella prosecuzione dell'attività funzionale alla strategia aziendale, ma non conforme ai canoni di

³⁰A. ALESSANDRI, *Reati colposi e modelli di organizzazione e gestione, in Società e modello «231»: ma che colpa abbiamo noi?*, 2009, in *analisi giuridica dell'economia*, p.p. 337-353.

sicurezza³¹». La sentenza n. 22256/2021, in particolare, ha evidenziato come, ai fini della ricognizione della ricorrenza dell'interesse, sia necessario l'elemento soggettivo della consapevolezza della violazione delle norme antinfortunistiche, dovendo la persona fisica agire in violazione della norma al fine di trarre un beneficio economico per l'ente; nel caso del vantaggio sarebbe, invece, «necessario che il reo abbia volontariamente violato le regole cautelari al fine di risparmiare».

Alcune sentenze hanno rinvenuto la responsabilità della persona giuridica anche quando il reato dell'amministratore unico e legale rappresentante della società accusata, risulti commesso a vantaggio dell'ente ma non anche nell'interesse (inteso come proiezione finalistica dell'azione) di questi. È stato, allora, osservato come la giurisprudenza di legittimità si sta gradualmente avviando verso una concezione oggettiva non solo del vantaggio ma anche dell'interesse: in diverse pronunce si è affermato che «ai fini della configurabilità della responsabilità dell'ente, è sufficiente che venga provato che lo stesso abbia oggettivamente ricavato dal reato un vantaggio, anche quando non è stato possibile determinare l'effettivo interesse vantato *ex ante* alla consumazione dell'illecito e purché non sia, contestualmente stato accertato che quest'ultimo sia stato commesso nell'esclusivo interesse del suo autore persona fisica o di terzi³²».

Appare, dunque, corretto attribuire alla nozione di interesse accolta nel comma 1 dell'art. 5 del d.lgs. n. 231/2001 una dimensione non propriamente o esclusivamente soggettiva, che determinerebbe una deriva psicologica nell'accertamento della fattispecie, che non trova effettiva giustificazione nel dato normativo. È infatti evidente come la legge non richieda necessariamente che l'autore del reato abbia voluto perseguire l'interesse dell'ente perché sia configurabile la responsabilità di quest'ultimo, né è richiesto che lo stesso sia

³¹ Al risparmio dei tempi di lavorazione hanno svolto specifico riferimento sentt. Cass. Pen., nn. 16598/2019, 29538/2019 e 13575/2020.

³² Sent. Corte Cass. Penale, sez. VI, provvedimento del 19/01/2021, n. 15543 con cui la Cassazione si è soffermata sul tema dell'interesse e vantaggio dell'ente, nell'ambito di un giudizio cautelare in cui era stato disposto il sequestro preventivo finalizzato alla confisca di somme nella disponibilità di alcune persone fisiche e di due enti in relazione alla consumazione del delitto di corruzione.

stato anche solo consapevole di realizzare tale interesse attraverso la propria condotta³³.

Sulla scorta di queste indicazioni, si può dunque ritenere che la responsabilità della persona giuridica non sussiste in casi di reati commessi dal singolo nel suo esclusivo e unico interesse, per un fine personalissimo o di terzi e quindi con condotte estranee alla politica di impresa, mentre le condotte dell'agente poste in essere nell'interesse dell'ente, sono quelle che rientrano nella politica societaria ossia tutte quelle condotte che trovano una spiegazione ed una causa nella vita societaria.

L'articolo 5 comma 2 del d.lgs. n. 231/2001 disciplina il caso di rottura dello schema di immedesimazione organica, cioè specifica come il reato della persona fisica non è in alcun modo riconducibile all'ente perché non realizzato neppure in parte nell'interesse di questo³⁴. In tale comma non viene citato il requisito del "vantaggio", e tale mancanza è giustificata dal fatto che, qualora risulti la manifesta estraneità della persona giuridica (in quanto il reato commesso dalla persona fisica persegue il suo esclusivo interesse) il giudice non dovrà nemmeno verificare se l'ente per caso ha tratto vantaggio³⁵; quest'ultimo potrebbe, infatti, sussistere, ma «solo per caso fortuito»³⁶. La giurisprudenza di legittimità ha comunque puntualizzato che l'ente non risponde quando il reato-presupposto del singolo non integra "neppure parzialmente" l'interesse dell'ente medesimo³⁷.

2.2 Criteri soggettivi

Gli autori del reato, naturalmente ai fini dell'applicabilità del d.lgs. n. 231/2001, possono essere soggetti che ricoprono posizione apicale, cioè persone che ricoprono funzioni di rappresentanza, di direzione dell'ente o di una sua unità organizzativa dotata di autonomia finanziaria e funzionale e di persone che esercitano la gestione e il controllo dello stesso (articolo 5, comma 1 lett. a), d.lgs.

³³ Sent. Corte di Cass. Penale, Sez. V, n. 10265/2014.

³⁴ Relazione al d. lgs. n. 231/2001, par. 3.3.

³⁵ Relazione al d. lgs.n. 231/2001, par. 3.3.

³⁶ Cass. 23 giugno 2006, n. 36083.

³⁷ Cass. 9 luglio 2009, n. 36083.

n. 231/2001); ovvero persone sottoposte alla direzione o alla vigilanza dei primi (articolo 5, comma 1 lett. b), d.lgs. n. 231/2001).

L'opinione più diffusa in dottrina sta nell'idea di immedesimazione organica, che consente di attribuire alla persona giuridica, come proprie, le azioni realizzate da coloro che agiscono in qualità di organi o che comunque appartengono alla cerchia di soggetti apicali e che possono, dunque, essere considerati *alter ego* della *societas*: tali soggetti non hanno autonomia rispetto alla stessa persona giuridica, ma ne rappresentano una sorta di articolazione. Per il diritto, gli atti degli uni sarebbero gli atti dell'altra, perché «sul piano fenomenico l'ente ne è l'autore³⁸; tale teoria dell'immedesimazione organica è esplicitamente richiamata dalla stessa Relazione di accompagnamento al d.lgs n. 231/2001 perché essa consentirebbe di superare le critiche che un tempo ruotavano attorno alla violazione del principio di personalità della responsabilità penale³⁹. Se il reato è stato commesso da persone che occupano posizioni apicali, l'ente non risponde dell'illecito se fornisce la prova di aver adottato, prima della commissione dello stesso, modelli organizzativi e gestionali (c.d. *compliance programs* del modello statunitense) idonei a prevenire i reati della stessa specie di quello verificato; se invece, il reato è ascrivibile a persone che si trovano in una posizione subordinata, è prevista la responsabilità dell'ente solo in caso di inosservanza degli obblighi di direzione e di vigilanza, cioè qualora si individui una *culpa in vigilando* del soggetto collettivo, una sorta di agevolazione colposa del reato (articolo 7 d.lgs. n. 231/2001)⁴⁰.

L'adozione ed efficace attuazione di un modello organizzativo idoneo è condizione necessaria ma non sufficiente per l'esonero da responsabilità dell'ente, perché occorre anche che vi sia stata sufficiente vigilanza da parte dell'organo dell'ente a ciò deputato e che vi sia stata elusione fraudolenta dei modelli da parte del soggetto apicale: in questo caso si parla di amministratore infedele e si esclude la responsabilità dell'ente perché si interrompe il rapporto di

³⁸ M. BASILE, M. V. DE GIORGI, A. LAUDONIO, *Le persone giuridiche*, Giuffrè, 2020, p. 285.

³⁹ G. DE SIMONE, *Persone giuridiche e responsabilità da reato. Profili storici, dogmatici e comparatistici*, Collana Jura, temi e problemi del diritto, 2012, p. 127.

⁴⁰ E. M. AMBROSETTI, E. MEZZETTI, M. RONCO, *Diritto penale dell'impresa*, Zanichelli, 2016, p.p. 65-68.

immedesimazione organica; a tale fine è, però, necessario che in sede processuale il difensore dell'ente indagato, oltre a dimostrare che la persona giuridica ha adottato ed efficacemente attuato il modello organizzativo idoneo a prevenire reati della stessa specie di quello commesso e di averne affidato l'attuazione a un organismo di vigilanza, dovrà provarne anche la fraudolenta elusione da parte dei vertici dell'ente⁴¹.

La fondamentale differenza ravvisabile tra reati commessi da soggetti appartenenti a queste due diverse categorie di soggetti, quindi, riguarda l'onere della prova: se il reato è stato commesso da un soggetto di cui alla lettera a) del primo comma dell'articolo 5 del d.lgs. n. 231/2001, l'onere della prova circa l'insussistenza dell'illecito grava sull'ente, che dovrà fornire elementi di prova per dimostrare la preventiva ed efficace adozione e attuazione di modelli di organizzazione e di gestione idonei a prevenire la commissione dei reati di specie: per riconoscere la responsabilità dell'ente collettivo è necessario che risulti provata l'esistenza di un *deficit* organizzativo che abbia consentito la realizzazione del reato (purché nell'interesse o vantaggio dell'ente). Si assiste a una inversione dell'onere probatorio, rispetto alla regola generale del processo penale, che, normalmente, impone all'accusa di provare in giudizio, oltre ogni ragionevole dubbio, tutti gli elementi costitutivi dell'illecito: con riferimento all'ente, però, non è l'accusa a dover fornire la prova della c.d. colpa di organizzazione, ma è l'ente stesso a dover dimostrare l'assenza di responsabilità e l'adozione di un modello preventivo efficace. In particolare, l'ente è tenuto a dimostrare che l'autore del reato ha fraudolentemente eluso i modelli organizzativi e gestionali adottati⁴²; l'ente è tenuto a fornire una *probatio diabolica*. In realtà l'inversione dell'onere probatorio è prevista esclusivamente con riguardo ai casi in cui l'autore del reato è un soggetto che all'interno dell'ente riveste un ruolo apicale: nel caso di soggetti che occupano posizione subordinata, invece, spetta al Pubblico Ministero, per ottenere la condanna dell'ente, fornire la

⁴¹ A. GIARDA, E. M. MANCUSO, G. SPARGHER, G. VARRASO, *Responsabilità penale delle persone giuridiche*, Ipsoa, 2007 p. 305.

⁴² M. MALAVASI, *L'onere della prova nella responsabilità ex d. lgs. 231/2001, alla luce della sentenza della Corte di Cassazione n. 27735 del 16.7.2011*, in *Rivista* 231, p.1; D. PIVA, *Presunzioni di colpa e onere della prova dell'ente: ragioni e spunti per una riforma dell'art. 6 d. lgs. 231/2001*, p.p. 161- 165.

prova dell'esistenza del nesso causale tra l'inosservanza degli obblighi di direzione e di vigilanza e la commissione del reato.

Tale inversione dell'onere della prova rappresenta sicuramente un'anomalia e infatti è stata sollevata questione di legittimità costituzionale per contrasto con gli articoli 3,24 e 27 Cost. che però è stata rigettata: la stessa Cassazione ha escluso che nell'art. 6 del d.lgs. n. 231/2001 sia ravvisabile un'inversione dell'onere della prova, perché grava comunque sull'accusa l'onere di dimostrare la commissione del reato da parte di persona che rivesta una delle qualità di cui all'art. 5, comma 1 lett. a) del d.lgs. n. 231/2001 e la carente regolamentazione interna dell'ente. Quest'ultimo, poi «ha ampia facoltà di fornire prova liberatoria»⁴³. Tale orientamento è stato ribadito dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione nel caso Thyssenkrupp: «... non si configura un'inversione dell'onere della prova [...]. Grava sull'accusa l'onere di dimostrare l'esistenza dell'illecito penale in capo alla persona fisica inserita nella compagine organizzativa della *societas* e che abbia agito nell'interesse di questa; tale accertata responsabilità si estende “per rimbalzo” dall'individuo all'ente collettivo, nel senso che vanno individuati precisi canali che colleghino teleologicamente l'azione dell'uno all'interesse dell'altro e, quindi, gli elementi indicativi della colpa di organizzazione dell'ente, che rendono autonoma la responsabilità del medesimo ente»⁴⁴. In questo modo, la Suprema Corte ha compiuto una rilettura costituzionalmente conforme del modello d'imputazione della responsabilità ex art. 6 d.lgs. n. 231/2001, riportando la colpa organizzativa tra gli elementi costitutivi dell'illecito dell'ente.

Nel caso, invece, in cui il reato fosse stato commesso da un dipendente (sottoposto, quindi, alla vigilanza e direzione dei soggetti di vertice dell'ente), la mancata adozione da parte dell'ente stesso dei modelli di organizzazione non comporta necessariamente responsabilità ex d.lgs. n. 231/2001: è necessario provare il nesso eziologico con il reato commesso; l'ente, cioè, sarà responsabile soltanto se la consumazione dell'illecito è stata resa possibile dall'inosservanza degli obblighi di direzione e di vigilanza. Nel caso di reati commessi dai sottoposti

⁴³ Cass. pen., Sez. VI, 18.02.2010, n. 27735.

⁴⁴ Cass., Sez. un., 18.9.2014, n. 38343.

si parla di una colpa di organizzazione in senso stretto, inteso come elemento costitutivo del reato.

Un'ulteriore differenza tra illeciti commessi da soggetti apicali e subordinati è ravvisabile anche da un punto di vista strutturale: nel reato commesso dai vertici è, infatti, individuata una responsabilità concorrente e diretta dell'ente (salva la possibilità di provare le condizioni di esonero), mentre l'articolo 7 del d.lgs. n. 231/2001 (rubricato "Soggetti sottoposti all'altrui direzione e modelli di organizzazione dell'ente") costruisce una fattispecie corrispondente a un fatto di agevolazione colposa dell'altrui reato.

Per quanto riguarda la responsabilità per i delitti di omicidio colposo e lesioni gravi o gravissime, commessi con violazione delle norme sulla tutela della salute e sicurezza sul lavoro (art. 25 *septies* d.lgs. n. 231/2001) innanzitutto, si deve sottolineare che tali illeciti possono essere commessi solo da soggetti in posizione apicale, e si richiede all'ente di provare di aver adottato modelli organizzativi idonei a evitare illeciti della specie di quello verificatosi: si tratta di una *probatio diabolica* perché, nel caso dei reati colposi, non è prova agevole. È stato evidenziato come, con riferimento a tali illeciti, la responsabilità dell'ente deve essere riconosciuta in combinato disposto con le previsioni dell'articolo 30 del d.lgs. n. 81/2008; il rapporto tra il Testo Unico sulla sicurezza e il d.lgs. n. 231/2001 può essere inteso come un rapporto da genere a specie: l'articolo 6 del d.lgs. n. 231/2001 descrive il modello generale di organizzazione idoneo a evitare la commissione dei reati presupposti, l'articolo 30 del d.lgs. n. 81/2008 rappresenta una specificazione di come un modello possa essere considerato efficace al fine della previsione dei reati colposi ex articolo 25 *septies* d.lgs. n. 231/2001⁴⁵.

3. La colpa di organizzazione

Una delle questioni fondamentali attorno a cui si è sviluppato il dibattito circa l'ammissibilità della responsabilità degli enti è quella relativa alla loro capacità di colpevolezza. La domanda a cui si è tentato di dare una risposta è proprio se

⁴⁵ T. GUERINI, *Diritto penale ed enti collettivi: l'estensione della soggettività tra repressione, prevenzione e governo dell'economia*, Giappichelli, 2018, p. 223-225.

l'ente può essere colpevole⁴⁶, tenendo conto dell'articolo 27 comma 2 della Costituzione secondo cui «la *responsabilità penale è personale*». Tutto dipende dalla concezione di responsabilità da cui si parte per rispondere al quesito posto: se la responsabilità viene intesa come concetto ancorato a elementi di intenzione, volontà e percezione non si può che concludere con la esclusione della responsabilità in capo agli enti e con la inevitabile incostituzionalità del d. lgs. n. 231/2001; tale premessa si radica anche sull'idea di pena intesa come rimprovero, che, dunque, può essere mosso solo nei confronti di chi è capace di comprendere il senso del rimprovero stesso e nei confronti di chi è in grado di percepire una determinata condotta come antiggiuridica. Sulla base di queste premesse, come accennato prima, solo le persone fisiche possono essere colpevoli. L'idea del mancato rispetto del d.lgs. n. 231/2001 del principio ex articolo 27 Cost. si fonda sulla convinzione dell'incapacità di azione dell'ente in quanto quest'ultimo agisce sempre e inevitabilmente per il tramite di una persona fisica: se da una parte è evidente come l'ente non possa essere dotato di una capacità di azione in senso fisico-naturale, ciò non deve necessariamente implicare che esso non sia dotato di una propria autonoma capacità di agire nel mondo giuridico e che non sia capace di porre in essere condotte penalmente rilevanti. Per arrivare a questa conclusione si devono, però, cambiare le premesse e la concezione di colpevolezza: la colpa di organizzazione rimproverabile agli enti consiste nella mancata adozione e corretta applicazione dei modelli organizzativi diretti a ridurre il rischio di verifica di reati e di condotte criminose. Come accennato nei paragrafi precedenti, il concetto di colpa di organizzazione si riferisce a un *deficit* organizzativo: il principio di colpevolezza sotteso alla responsabilità dell'ente è stato, infatti, riconosciuto nella noncuranza per il rischio da reato, ovvero nella inadeguata valutazione di quest'ultimo e/o nell'inefficace gestione e prevenzione del medesimo.

A ben vedere, sulla base di quanto disposto dall'art. 6 del d.lgs. n. 231/2001 (che dispone che l'adozione e l'efficace attuazione, prima della commissione del fatto, di «modelli di organizzazione e di gestione idonei a prevenire reati della specie

⁴⁶ Dai medesimi quesiti e considerazioni nasce il dibattito circa la responsabilità e la colpevolezza dell'intelligenza artificiale.

di quello verificatosi» escludono la responsabilità dell'ente), l'adozione del modello – a differenza, per esempio, del documento di valutazione dei rischi – non è obbligatoria; la mancanza del modello di per sé non implica alcuna sanzione, ma comporta “solo” il vantaggio di consentire l'esonero della responsabilità dell'ente; l'adozione del modello dopo la commissione del reato può consentire, invece, un'attenuazione delle conseguenze sanzionatorie. Per l'ente, quindi, è persino vantaggioso non adottare il modello, sia perché realizza un immediato risparmio di costi, sia perché l'adozione *post delictum* può consentire una riduzione della sanzione⁴⁷. Allora «la mancata organizzazione prende le mosse da una scelta in forza della quale l'ente decide di correre un rischio per cui soggetti che, a diverso titolo, svolgono un'attività per suo conto, commettano reati»⁴⁸.

Sorge spontaneo a questo punto chiedersi in cosa effettivamente consiste l'auto-organizzazione dell'ente: la Relazione al d. lgs n. 231/2001 afferma come consiste nella elaborazione, da parte dell'ente, di un complesso di regole volte alla prevenzione del rischio di reato; tali modelli di organizzazione, gestione e controllo sono disciplinati dagli artt. 6 e 7 d.lgs. n. 231/2001 e rappresentano un vero e proprio modello comportamentale per chi agisce nell'ambito dell'ente⁴⁹. Requisito indispensabile perché dall'adozione del modello derivi l'esenzione da responsabilità della persona giuridica è che esso venga anche efficacemente attuato: l'effettività rappresenta, dunque, un punto qualificante irrinunciabile del nuovo sistema di responsabilità⁵⁰. Sulla base degli effetti dei modelli organizzativi, si distinguono quelli *ante factum* da quelli *post factum*: i primi producono effetti incidentali sulla stessa responsabilità dell'ente, in quanto essa viene esclusa, qualora oltre che ad essere stati adottati sono stati anche efficacemente attuati; i secondi possono rappresentare attenuanti della sanzione pecuniaria, qualora l'ente provveda all'adozione e all'attuazione, prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, del modello organizzativo (articolo

⁴⁷ G. LOSAPPIO, *Organizzazione, colpa e sicurezza sul lavoro. Dosimetria dell'impresa e della colpa di organizzazione*, in *Diritto della sicurezza sul lavoro*, 2016, p.p. 108-111.

⁴⁸ C. E. PALIERO, C. PIERGALLINI, *La colpa di organizzazione*, in *Rivista 231*, 2006, p. 167.

⁴⁹ A. GIARDA, E. M. MANCUSO, G. SPARGHER, G. VARRASO, *Responsabilità penale delle persone giuridiche*, Ipsoa, 2007, p.p. 306-310.

⁵⁰ Relazione ministeriale al D. Lgs n. 231/2001, par. 3.3.

12, comma 2 lettera b del d.lgs. n. 231/2001); possono rappresentare elemento costitutivo della fattispecie di riparazione delle conseguenze del reato ai sensi di quanto disposto dall'articolo 17 d.lgs. n. 231/2001; da ultimo possono essere causa di sospensione e successiva conversione delle sanzioni interdittive in sanzioni pecuniarie, ai sensi dell'articolo 78 d.lgs. n. 231/2001.

Ai fini della responsabilità dell'ente occorrerà, dunque, non soltanto che il reato sia ad esso ricollegabile sul piano oggettivo (le condizioni alle quali ciò si verifica, come si è visto, sono disciplinate dall'art. 5 d.lgs. n. 231/2001); il reato dovrà costituire anche espressione della politica aziendale o quanto meno derivare da una colpa di organizzazione⁵¹.

Per meglio comprendere in cosa consiste la colpa di organizzazione si prenda in esame una recente pronuncia della Corte di Cassazione⁵²: ciò che il Collegio vuole dimostrare, tramite una ricostruzione argomentativa ben nota alla giurisprudenza di legittimità⁵³, è che la responsabilità da reato dell'ente rispetta entrambi i "livelli" del principio di colpevolezza sancito dall'articolo 27 della Costituzione⁵⁴. Si afferma che la responsabilità «si estende dall'individuo all'ente collettivo», a patto che vengano individuati «precisi canali che colleghino teleologicamente l'azione dell'uno all'interesse dell'altro e, quindi, gli elementi indicativi della colpa di organizzazione dell'ente, che rendono autonoma la responsabilità del medesimo»⁵⁵. Osserva la Cassazione che alla colpa di organizzazione sarebbe riservata la stessa funzione che la colpa riveste nel diritto penale individuale. In conclusione, secondo la Suprema Corte, la colpa di organizzazione, il reato presupposto e il relativo nesso causale sono elementi costitutivi dell'illecito. Riprendendo il principio affermato dalle Sezioni Unite nel caso ThyssenKrupp, la Corte afferma che l'addebito di responsabilità all'ente non si fonda su un'estensione, più o meno automatica, della responsabilità individuale

⁵¹ Relazione ministeriale al D.Lgs n. 231/2001, par. 3.3.

⁵² Cass., Sez. IV, 11 gennaio 2023 (ud. 4 ottobre 2022), n. 570.

⁵³ Il riferimento è, in particolare, a Cass. pen., Sez. VI, 16 luglio 2010, n. 27735, citata sul punto nel provvedimento nella pronuncia in commento, e a Cass. pen., Sez. Un., 18 ottobre 2014, n. 38343.

⁵⁴ L. PARODI, *Illecito dell'ente e colpa di organizzazione. Una recente conferma della traiettoria garantista tracciata dalla giurisprudenza di legittimità*, in *Sistema Penale*, 2023, p. 3.

⁵⁵ Anche Cass. pen., Sez. VI, Sent., 16 luglio 2010, n. 27735.

al soggetto collettivo, bensì sulla dimostrazione di una difettosa organizzazione da parte dell'ente, a fronte dell'obbligo di auto-normazione volta alla prevenzione del rischio di realizzazione di un reato presupposto. L'illecito, pur inscindibilmente connesso alla realizzazione di un reato da parte di un autore individuale nell'interesse o a vantaggio dell'ente, risulta dunque connotato da autonomia, proprio in quanto fondato su un *deficit* organizzativo colpevole che ha reso possibile la realizzazione di tale reato.

Occorre, poi, stabilire quale rapporto intercorra esattamente tra il difetto organizzativo dell'ente e la realizzazione del fatto di reato. Sul punto, dalla sentenza con la quale la Cassazione si è pronunciata sul celebre caso Impregilo, sentenza della Cassazione, IV Sezione Penale, n. 23041 dell'11 novembre 2021 (depositata il 15 giugno 2022)⁵⁶ si deduce come l'accertamento della responsabilità dell'ente debba passare attraverso la verifica della sussistenza di specifici nessi: il reato presupposto assume il ruolo di evento dannoso, mentre l'auto-organizzazione preventiva, eventualmente carente, costituisce la condotta dell'ente. Occorre quindi accertare, da un lato, che l'evento-reato sia la concretizzazione del rischio che la regola cautelare violata mirava a evitare o, secondo alcuni, a minimizzare e, dall'altro lato, che, se la regola fosse stata rispettata, l'evento non si sarebbe verificato⁵⁷. La sentenza Impregilo arriva ad affermare che, «nel caso in cui non sia possibile escludere con certezza il ruolo causale dei fattori di rischio considerati dalla norma cautelare, la responsabilità colposa non potrà essere affermata». Da ciò si deduce a sua volta che non è possibile, in tale contesto, spingersi oltre alla minimizzazione del rischio-reato⁵⁸. Quasi mai sarà possibile affermare che un'adeguata organizzazione preventiva avrebbe, senza dubbio, impedito la realizzazione del reato. D'altronde in

⁵⁶ Il riferimento è a Cass., Sez. VI, 15 giugno 2022, n. 23401; E. FUSCO, C.E. PALIERO, *L'“happy end” di una saga giudiziaria: la colpa di organizzazione trova (forse) il suo tipo*, in *Sistema Penale*, 2022, p.p. 123-126; C. PIERGALLINI, *Una sentenza “modello” della Cassazione pone fine all'estenuante vicenda “Impregilo*, in *Sistema Penale*, 2022, p.p. 3-6.

⁵⁷ E. FUSCO, C.E. PALIERO, *L'“happy end” di una saga giudiziaria*, in *Sistema Penale*, 2022, p. 129-131.

⁵⁸ C. PIERGALLINI, *Una sentenza “modello” della Cassazione pone fine all'estenuante vicenda Impregilo*, in *Sistema Penale*, 2022, p. 6-7; R. SABIA, *Responsabilità da reato degli enti e paradigmi di validazione dei modelli organizzativi. Esperienze comparate e scenari di riforma*, Giappichelli, 2022, p. 135.

moltissime aree del diritto penale individuale il giudice si trova a dover compiere accertamenti sull'evitabilità di un evento senza poter contare su una valutazione in termini di reale certezza⁵⁹.

Rilevanti, sempre naturalmente in tema di colpa di organizzazione della persona giuridica, sono le recenti sentenze della Cassazione penale, Sezione IV, 10 maggio 2022, n. 18413, in cui si afferma che la mancanza del modello non implica automatico addebito di responsabilità, poiché a tal fine occorrerà ravvisare la sussistenza della colpa di organizzazione; e quella del novembre 2022, n. 45131, in cui la Corte afferma la sussistenza della colpa di organizzazione dell'ente a seguito di un giudizio controfattuale, per cui giunge alla conclusione che se fosse stato adottato un modello organizzativo si sarebbe evitata la realizzazione del reato.

La Suprema Corte, con riferimento al caso Impregilo, si è pronunciata dichiarando che: «[...] perché possa affermarsi una responsabilità colposa si ritiene insufficiente la realizzazione del risultato offensivo tipico in conseguenza della condotta inosservante di una data regola cautelare, ma occorre che il risultato offensivo corrisponda proprio a quel pericolo che la regola cautelare violata era diretta a fronteggiare. Occorre, cioè, una corrispondenza causale tra la violazione della regola cautelare e la produzione del risultato offensivo»⁶⁰.

Riguardo tale aspetto il Protocollo organizzativo e di coordinamento del 2022 della Procura di Potenza in tema di indagini ex d.lgs. n. 231/2001⁶¹ si esprime in senso completamente differente; in primo luogo, afferma che per fondare la responsabilità da reato dell'impresa ex articolo 6 d.lgs. n. 231/2001, è sufficiente il mero accertamento dell'inesistenza e della inidoneità ovvero della inefficienza dei c.d. Mogc e dell'Odv (Organismo di Vigilanza). Da ciò, l'eventuale condotta

⁵⁹ F. CONSULICH, *Il principio di autonomia della responsabilità dell'ente. Prospettive di riforma dell'art. 8*, in *Resp. amm. soc. enti*, 2018, p. 217, il quale ritiene che il principio di autonomia della responsabilità dell'ente potrebbe consentire di superare situazioni di *impasse* che tradizionalmente caratterizzano, sul versante della prova, il diritto penale individuale, pur senza abbandonare la fondamentale regola BARD (*beyond any reasonable doubt*).

⁶⁰ C. PIERGALLINI, *Una sentenza modello della Cassazione pone fine all'estenuante vicenda Impregilo*, in *Sistema Penale*, 2022, p.p.1-4.

⁶¹ Tale Protocollo organizzativo "pilota" (il primo in Italia) è stato promosso dalla Procura Generale della Repubblica presso la Corte d'Appello di Potenza nell'ottobre 2022.

organizzativa negligente dell'Odv sarà rilevante sul piano preventivo e basterà di per sé a fondare una colpa di organizzazione dell'ente, a prescindere da un suo specifico collegamento causale rispetto alla verifica dell'evento. Difatti, con i suoi poteri preventivi, l'Odv sarà in grado di dissuadere i soggetti apicali dal commettere eventuali illeciti. Dunque, secondo il Protocollo, «la qualificazione della sua viziata costituzione e/o mancata operatività è da ritenersi presupposto sufficiente per l'innescò della responsabilità amministrativa» poiché tale interpretazione è perfettamente in linea con la lettera e la *ratio* della norma. Appare comunque poco rilevante, ai fini pratici, abbracciare l'uno o l'altro orientamento poiché è in ogni caso rispettato il principio di personalità penale: la responsabilità dell'ente si fonda su un fatto proprio dell'ente stesso, consistente in un difetto di organizzazione.

Da ultimo, la giurisprudenza europea ritiene che sia indiscutibile che la responsabilità della persona giuridica è di natura penalistica e quindi soggiace al divieto del *ne bis in idem*. In generale si esclude che le sanzioni del d.lgs. n. 231/2001 determinino una duplicazione delle pene osservando che il fatto di reato commesso dalla persona fisica è solo uno degli elementi della fattispecie, oltre al quale occorre l'omessa adozione e attuazione di un modello di organizzazione efficace e che il reato presupposto sia stato commesso nell'interesse o vantaggio dell'ente. Può parlarsi di violazione del *ne bis in idem* se, oltre a procedere due volte per il medesimo fatto i due giudizi si rivolgono nei confronti del medesimo soggetto, ma quest'ultimo è un requisito che, in generale, manca nella materia della responsabilità ex d.lgs. n. 231/2001 che, infatti, riguarda una "persona giuridica" e non una persona fisica. Piuttosto il problema può porsi con riferimento alla sovrapposizione tra sanzioni ex d.lgs. n. 231/2001 e sanzioni amministrative a carico dell'ente. Un ulteriore profilo di sovrapposizione potrebbe essere individuato nella responsabilità civile dell'ente per le sanzioni pecuniarie⁶².

4. Le cause di non punibilità tra persone fisiche e l'ente

⁶² Relazione al d. lgs n. 231/2001, par. 5.

Un ulteriore aspetto dibattuto riguarda gli istituti che condizionano la punibilità della persona fisica: possano operare anche rispetto agli enti? (ed esempio nell'ipotesi in cui una riparazione del danno da parte della persona fisica possa estinguere il reato, tale effetto estintivo si può espandere anche all'ente?). Molto dipende dalla *ratio* della singola causa estintiva che viene in gioco. Così, ad esempio, si è rilevato come appare indubbio che l'istituto della prescrizione risponda a logiche molto diverse a seconda che si riferisca al reato realizzato dalla persona fisica oppure dall'ente, per cui se rispetto alla persona fisica il decorso del tempo può determinare un allentamento del legame che intercorre tra il singolo individuo e il reato, rispetto all'ente le cose stanno in termini decisamente diversi, proprio perché il legame che intercorre tra l'ente e il reato va al di là di quello della persona fisica, in ragione del fatto che mentre le persone fisiche che appartengono all'ente "passano", l'ente invece permane ⁶³. Diversamente, vi sono istituti, come ad esempio le condotte riparatorie previste per alcuni reati di parte speciale (si pensi ai reati tributari), che hanno una *ratio* fortemente oggettiva e compensativa, per cui non si vedono ragioni per escluderne l'operatività anche nei confronti dell'ente. Le sanzioni all'ente vanno altresì applicate, ai sensi dell'art. 8 comma 1 lett. b), d.lgs. n. 231/2001, nel caso in cui il reato sussiste, ma subisce una vicenda estintiva: si pensi all'utile decorso del termine di sospensione condizionale della pena, alla morte del reo prima della condanna ovvero alla prescrizione. Si sostiene che le cause di estinzione, non escludendo la sussistenza del reato, non interferiscono in alcun modo sulle vicende punitive dell'ente. L'unica eccezione meritevole è stata legislativamente rinvenuta nell'amnistia, in presenza della quale non potrà procedersi neanche nei confronti dell'ente. Occorre comunque tenere fermo il principio per cui l'assoluzione della persona fisica comporta l'impossibilità di condannare l'ente perché, se il reato non è stato commesso o non sussiste, viene meno uno dei requisiti necessari per la punibilità dell'ente.

⁶³ D. PIVA, *La responsabilità degli enti ex d.lgs. n. 231/2001 tra diritto e processo*, Giappichelli, 2021, p. 51. G. DE VERO ritiene «tutt'altro che irragionevole una valutazione politico-legislativa del legislatore ordinario intesa a riconoscere all'interesse punitivo nei confronti della persona giuridica una diversa, e nella specie maggiore 'resistenza' al trascorrere del tempo».

L'articolo che in qualche modo cerca di risolvere il rapporto tra la responsabilità dell'ente e della persona fisica, garantendo margini di autonomia della prima rispetto alla seconda, è l'articolo 8 del d. lgs. n. 231/2001. Il fondamento logico-giuridico di tale autonomia risiede nel fatto che esso risponde per un fatto proprio derivante da una particolare forma di colpa, ossia la colpa di organizzazione. Come precisato dalla Corte di Cassazione (nella cd. sentenza ThyssenKrupp), «la responsabilità degli enti può dunque essere definita come una vera e propria responsabilità di colpa per organizzazione, caratterizzata dal malfunzionamento della struttura organizzativa dell'ente, la quale dovrebbe essere volta – mediante adeguati modelli – a prevenire la commissione di reati». Le Sezioni Unite hanno infatti, poi, affermato che «la colpa di organizzazione, da intendersi in senso normativo, è fondata sul rimprovero derivante dall'inottemperanza da parte dell'ente dell'obbligo di adottare le cautele, organizzative e gestionali, necessarie a prevenire la commissione di reati previsti tra quelli idonei a fondare la responsabilità del soggetto collettivo»⁶⁴. Seppur inevitabilmente connesse, la responsabilità dell'ente è autonoma rispetto a quella della persona fisica autrice del reato in quanto la prima coincide con la colpa di organizzazione; come detto pocanzi il vero e proprio illecito dell'ente consiste nella mancata organizzazione, e il reato- presupposto rappresenta solo il pretesto grazie al quale ravvisare la colpa di organizzazione dell'ente a cui, eventualmente, applicare la sanzione prevista.

Tra le cause di esclusione della punibilità della persona fisica rilevanza assume la particolare tenuità del fatto ex articolo 131 *bis* c.p.; la rilevanza della questione è particolarmente evidente soprattutto se si pensa che, effettivamente, numerosi reati- presupposto dalla cui commissione può scaturire la responsabilità dell'ente rientrano nei limiti edittali previsti dall'art. 131 *bis* c.p.(fino a cinque anni di reclusione): si pensi ai reati societari, alla corruzione per l'esercizio della funzione, alle frodi in commercio, alle false comunicazioni sociali. La Corte di Cassazione ha escluso l'applicabilità di tale articolo agli enti, in virtù

⁶⁴ Corte di Cassazione, IV Sezione Penale, n. 38363 del 23.5.2018.

dell'autonomia di tale responsabilità rispetto a quella della persona fisica⁶⁵, mentre la giurisprudenza di merito ne ha, al contrario, ammesso l'applicabilità. La terza Sezione penale della Corte di Cassazione⁶⁶ ha, infatti, escluso l'applicabilità dell'istituto ex articolo 131 *bis* c.p. agli enti in ragione dell'autonomia della responsabilità degli stessi; afferma infatti che «le ragioni della autonomia della responsabilità dell'ente rispetto alle vicende che riguardano il reato e il suo autore persona fisica possono individuarsi, in linea generale, nel fatto che il reato è stato commesso nell'interesse dell'ente o da esso l'ente ha comunque tratto un vantaggio». In assenza di indicazioni legislative, le strade in astratto percorribili sono essenzialmente due: quella dell'estensione dell'art. 131 *bis* c.p. all'ente e quella opposta sfavorevole per la persona giuridica. La Cassazione optando per quest'ultima soluzione ermeneutica, dimostra di voler accordare una tutela preferenziale all'esigenza di difesa sociale di fronte alla "criminalità del profitto"⁶⁷. Tuttavia, si tratta di un'interpretazione analogica in *malam partem*. All'interpretazione secondo la quale l'esclusione di responsabilità delle persone fisiche per particolare tenuità del fatto non esclude anche la responsabilità dell'ente, si arriva tenendo in considerazione il fatto che sarebbe irragionevole una scelta legislativa che da una parte consideri l'ente responsabile quando il reato è estinto – con l'unica eccezione dell'amnistia - e dall'altra escluda la responsabilità nel caso di reato accertato ma non punibile, come nell'ipotesi dell'art. 131 *bis* c.p. La Cassazione nega l'applicabilità dell'istituto anche all'ente in ragione della natura giuridica che si riconosce alla responsabilità delle persone giuridiche: considerato che non ci troviamo di fronte a una responsabilità penalistica in senso stretto, il Collegio ritiene che non si possa applicare la causa di non punibilità essendo questa «espressamente e univocamente riferita alla

⁶⁵ Sentenza della Cassazione, 28 febbraio 2018, n. 9072 e Cass., sez. III, 10 luglio 2019, n. 1420; F. GIACCHI, *Gli argomenti della Cassazione sull'inapplicabilità della particolare tenuità del fatto all'ente*, in *Archivio penale*, 2020, p.p. 1-7: « [...] La decisione è motivata su considerazioni di natura sistematica che, da un lato, si fondano sul superamento dell'interpretazione letterale dell'art. 8 d.lgs. 231/2001 e, dall'altro lato, evidenziano l'incompatibilità dei criteri "soggettivi" richiamati all'art. 131-*bis* c.p. nel giudizio inerente alla colpevolezza della persona giuridica. Si evidenzia, pertanto, l'opportunità – in una prospettiva *de iure condendo* – di un intervento del legislatore che introduca una corrispettiva causa di non punibilità, calibrata sulle caratteristiche della responsabilità da reato dell'ente».

⁶⁶ Cassazione Penale, Sezione III, 15 marzo 2019, n. 11518.

⁶⁷ P. CIRILLO, *L'estensione della particolare tenuità del fatto agli enti al vaglio della Cassazione*, in *Sistema Penale*, 2018, p.p. 168-170.

realizzazione di un reato [...] mentre la responsabilità dell'ente trova nella realizzazione di un reato solamente il suo presupposto storico, ma è volta a sanzionare la colpa di organizzazione dell'ente»⁶⁸.

Se allora si riconoscesse la natura strettamente penale della responsabilità degli enti ex d.lgs. n. 231/2001 si potrebbe estendere l'istituto della non punibilità per particolare tenuità del fatto anche alle persone giuridiche: infatti, anche in considerazione dell'ente si potrebbe valutare la non abitualità della condotta criminosa posta in essere, così come anche l'esiguità del danno e del pericolo derivanti dal reato commesso.

Detto questo, sicuramente è auspicabile un intervento del legislatore volto a prevedere espressamente l'applicabilità (o la non applicabilità) di tale articolo anche nei confronti delle persone giuridiche.

4.1 L'oblazione del reato e la criminalità d'impresa

Ruolo importante, in termini di incentivazione di comportamenti virtuosi dell'impresa e di scelte finalizzate alla riparazione del danno e al recupero dei valori violati, lo svolge, oltre che il giudice, il legislatore. I numerosi interventi che hanno seguito l'emanazione del decreto attestano l'estrema prudenza del legislatore sul punto e hanno determinato così una serie di distonie applicative. Un significativo esempio è rappresentato dall'apparente distonia tra la disciplina posta dall'art. 8 d.lgs. n. 231/2001 e l'inserimento nel tempo nel corpo del d.lgs. n. 231/2001 di reati suscettibili di estinzione a seguito di oblazione (la categoria di tali reati più nota è quella dei reati ambientali, poi ne sono contemplate altre tra cui contravvenzioni in tema di esercizio abusivo di attività di gioco o di scommessa e il tema di tutela del diritto di autore).

Tali inserimenti sono da considerarsi sicuramente opportuni, ciò che lascia studiosi e interpreti perplessi è la scelta di non aver modificato l'articolo 8 d.lgs. n. 231/2001, in particolare i rapporti tra la responsabilità dell'ente e la punibilità

⁶⁸ F. FURIA, *La Cassazione ribadisce che l'articolo 131-bis c.p. non esclude la responsabilità da reato degli enti*, in *Sistema Penale*, 2020, p.p. 9-11. (commento della sentenza della Cass., Sez. III, sent. 10 luglio 2019, n. 1420).

del reato presupposto⁶⁹. Infatti, tra le cause di estinzione del reato (artt. 150 e ss. C.p.) troviamo l'oblazione il cui ruolo effettivo nel contrasto alla criminalità di impresa è da rinvenire già da prima dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 231/2001. Per ovviare alla mancanza di una disciplina della responsabilità degli enti da reato il legislatore aveva fatto ampio ricorso a tale istituto: si riscontrava- e ancora oggi si riscontra- scollamento tra chi è formalmente chiamato al pagamento, e chi, di fatto, provvede all'esborso di denaro⁷⁰.

Innanzitutto, ci si interroga se effettivamente l'oblazione può essere considerata una causa di estinzione del reato. Sul punto la dottrina ha evidenziato che il perseguimento della finalità dell'istituto dell'oblazione, consistente nella riparazione dell'interesse leso o messo in pericolo, verrebbe assolto dalle cause di non punibilità più che da quelle di estinzione del reato; sono le prime che, al pari dell'oblazione, soddisfano esigenze riparative e mirano a neutralizzare l'offesa o la capacità criminale dell'autore⁷¹. A livello sistematico, però, l'istituto è collocato nel titolo del Codice penale che disciplina le cause di estinzione del reato e della pena, che ai sensi dell'articolo 8 d.lgs. n. 231/2001 non si riflettono sulla punibilità dell'ente⁷². Nonostante questo, la dottrina prevalente concorda nel ritenere inesatto parlare di estinzione del reato a proposito dell'oblazione. Nel caso dell'oblazione, il reato, dunque, produce nei confronti del contravventore i suoi effetti, il principale dei quali consiste proprio nel permanere dell'obbligo al pagamento della sanzione pecuniaria⁷³.

⁶⁹ E. SCAROLINA, *Prospettive di razionalizzazione della disciplina dell'oblazione nel sistema della responsabilità da reato degli enti tra premialità e non punibilità*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2020, p.p. 195-197.

⁷⁰ E. SCAROLINA, *Prospettive di razionalizzazione della disciplina dell'oblazione nel sistema della responsabilità da reato degli enti tra premialità e non punibilità*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2020, p.p. 195-197.

⁷¹ E. SCAROLINA, *Prospettive di razionalizzazione della disciplina dell'oblazione nel sistema della responsabilità da reato degli enti tra premialità e non punibilità*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2020, p.p. 195-197.

⁷² La Procura della Repubblica nella Circolare n. 9 del 2014 ha ribadito che ai sensi dell'articolo 8, l'estinzione del reato non comporta alcuna conseguenza quanto all'illecito dell'ente e che, anzi, in ossequio al principio di autonomia, dovrebbe ammettersi che, pur a seguito dell'estinzione del reato a carico della persona fisica, consegua il procedimento a carico dell'ente.

⁷³ E. SCAROLINA, *Prospettive di razionalizzazione della disciplina dell'oblazione nel sistema della responsabilità da reato degli enti tra premialità e non punibilità*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2020, p.p. 201-208.

Poiché l'orientamento dottrinale prevalente ritiene che non si tratta di causa di estinzione del reato, determinarsi un'estinzione del reato, si potrebbe prospettare un'estensione anche all'ente degli effetti dell'istituto dell'oblazione. Si avrebbe conseguente non punibilità a seguito del pagamento di una somma di denaro ed eventualmente, della eliminazione delle conseguenze dannose o pericolose del reato.

5. L'alternativa alla punizione

Se la responsabilità dell'ente ha natura giuridica di tipo penale, le sanzioni da applicare allo stesso, qualora sussistano i presupposti richiesti dal d.lgs. n. 231/2001, devono avere come fine la rieducazione della persona giuridica nei cui confronti la pena viene applicata, in conformità all'articolo 27 della Costituzione in forza del quale *«le pene [...] devono tendere alla rieducazione del condannato»*.

Ma le sanzioni previste dal d. lgs. n. 231/2001 effettivamente hanno come scopo la rieducazione dell'ente? Parte della dottrina nega che si possa parlare di finalità rieducativa; il presupposto di tale posizione è che *«la rieducazione esprime una connotazione fortemente impregnata di valenze etico-sociali e tutto ciò presuppone che possa effettivamente rimproverarsi al reo di essersi sottratto all'impegno di responsabilità e non è a tal fine sufficiente la semplice realizzazione del reato sia pure integrato di tutti gli elementi oggettivi e soggettivi»*⁷⁴. Altra parte della dottrina, invece, evidenzia come anche l'ente può prendere coscienza del disvalore del suo comportamento criminale, per poi modificare le sue politiche imprenditoriali. In particolare, l'opera di rieducazione dell'ente potrebbe rivelarsi più agevole di quanto non sia per le persone fisiche: in relazione alle persone giuridiche la sanzione può ambire a quegli obiettivi irraggiungibili delle pene dirette all'individuo. *«Non essendoci un corpo da straziare e un animo da umiliare, la sanzione diretta all'impresa può permettersi*

⁷⁴ A. M. MAUGERI, *La funzione rieducativa della sanzione nel sistema della responsabilità amministrativa da reato degli enti ex d.lgs. 231/2001*, 2022, Giappichelli, p. 89.

quell'invadenza e anche violenza che il diritto penale rispettoso della dignità umana respinge con forza qualora il destinatario sia una persona fisica»⁷⁵.

Nonostante sulla possibilità di “rieducare” la persona giuridica ci siano ancora dubbi, il sistema sanzionatorio attualmente previsto è ispirato a una logica premiale, e infatti il legislatore mira a privilegiare le condotte riparatorie *post factum* dell'ente e la compensazione dell'offesa⁷⁶. In tale logica si chiede all'ente di neutralizzare la fonte del pericolo che ha reso possibile il reato mediante l'adozione di un efficace progetto di prevenzione del rischio, e di un secondo programma volto a risarcire il danno. Ciò emerge al comma secondo dell'articolo 12 del d.lgs. n. 231/2001 in forza del quale l'ente potrà beneficiare di una riduzione della sanzione pecuniaria se si attiva tempestivamente, dopo il reato, per il risarcimento del danno e per l'eliminazione delle conseguenze dannose e pericolose o per adottare e rendere operativo un modello organizzativo idoneo a prevenire reati della specie di quello verificatosi; e dall'articolo 17 del d.lgs. n. 231/2001 che prevede l'inapplicabilità delle sanzioni interdittive quando, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, concorrono una serie di condizioni: l'ente ha risarcito integralmente il danno, ha eliminato le carenze organizzative e ha messo a disposizione il profitto conseguito ai fini della confisca. Rilevante in tale ambito è la legge n. 3/2019 (la c.d. legge Spazzacorrotti), che ha introdotto il comma 5 *bis* dell'articolo 25 del d.lgs. n. 231/2001: «*Se prima della sentenza di primo grado l'ente si è efficacemente adoperato per evitare che l'attività delittuosa sia portata a conseguenze ulteriori, per assicurare le prove dei reati e per l'individuazione dei responsabili ovvero per il sequestro delle somme o altre utilità trasferite e ha eliminato le carenze organizzative che hanno determinato il reato mediante l'adozione e l'attuazione di modelli organizzativi idonei a prevenire reati della specie di quello verificatosi, le sanzioni interdittive hanno la durata stabilita dall'articolo 13, comma 2*».

⁷⁵ A. M. MAUGERI, *La funzione rieducativa della sanzione nel sistema della responsabilità amministrativa da reato degli enti ex d.lgs. 231/2001*, 2022, Giappichelli, p. 66.

⁷⁶ G. DE VERO, *La responsabilità penale delle persone giuridiche*, 2008, Giuffrè, p. 324. M. Maugeri, *La funzione rieducativa della sanzione nel sistema della responsabilità amministrativa da reato degli enti ex d.lgs. 231/2001*, Giappichelli, 2022, p.p. 61-65.

Anche con riferimento alla confisca, principale sanzione da applicare all'ente responsabile di un reato, nonostante la dottrina le attribuisca funzione punitiva, a ben vedere la primaria funzione di tale strumento potrebbe essere quella riparatoria, di equilibrio economico; tramite confisca, infatti, si sottrae quanto il reo non ha diritto a detenere, poiché naturalmente il reato non rappresenta legittimo titolo di acquisto di beni⁷⁷. Anche con riferimento alla confisca, dunque, si potrebbe parlare di fine rieducativo - ma di ciò se ne parlerà più approfonditamente successivamente.

Come ricordato nei paragrafi precedenti, all'interno del d.lgs. n. 231/2001, dunque, il reato altro non è che l'occasione per andare a verificare l'assetto organizzativo dell'ente e là dove si riscontra che non è bene organizzato si chiede all'ente di riorganizzarsi per il rispetto della legalità: se entro una determinata scadenza, l'ente si riorganizza, non è necessario che sia punito e quindi alla riorganizzazione segue il premio della non punibilità; se però l'ente non si riorganizza nei tempi dovuti, allora scatta la punizione. Si deve osservare come la colpa di organizzazione apra a un'idea di responsabilità davvero del tutto nuova e originale, consistente nella sostanza nella creazione di un percorso dialogico tra l'ente e lo Stato finalizzato alla riorganizzazione in termini di legalità per il futuro, per cui la punizione scatta solo in presenza della mancata disponibilità a riassetarsi. Inoltre, mentre nel diritto penale umano gli istituti reattivi premiali hanno contenuti sanzionatori ben determinati, che possono essere predefiniti e il cui adempimento/inadempimento può essere verificato *ex post*, nel diritto penale degli enti l'attività necessaria per determinare l'estinzione del reato tende a non essere preliminarmente prestabilita con la conseguenza che la verifica *ex post* risulta essere alquanto incerta e priva di parametri predefiniti per sottoporla a sua volta a un controllo razionale⁷⁸.

Attualmente è sempre più diffusa la condivisibile idea che il catalogo delle pene contemplato nel d.lgs. n. 231/2001 vada arricchito con strumenti di

⁷⁷ A. M. MAUGERI, *La funzione rieducativa della sanzione nel sistema della responsabilità amministrativa da reato degli enti ex d.lgs. 231/2001*, Giappichelli, 2022, p.p. 130-131.

⁷⁸ R. BARTOLI, *Un'introduzione alla responsabilità punitiva degli enti*, in *Sistema Penale*, 2021, p. 14.

risocializzazione che sostituiscano la pena detentiva o pecuniaria (con riferimento a delitti menù gravi). Come ricordato pocanzi, infatti, l'intero d.lgs. n. 231/2001 è ispirato alla logica premiale e ciò lo si può notare dai benefici previsti e di cui la persona giuridica può godere a prescindere dall'accertamento della responsabilità⁷⁹; al tempo stesso, però, il sistema non si è rivelato in concreto idoneo a ottenere e a incentivare collaborazioni delle imprese. Verso tale direzione sono state proposte riforme, nel corso degli anni, proprio volte a incentivare condotte collaborative delle persone giuridiche, per contrastare in maniera più efficace la criminalità societaria. Tra le riforme proposte risulta particolarmente rilevante quella che propone di basare la lotta contro la criminalità societaria sul *self-reporting*⁸⁰. Nel d.lgs. n. 231/2001, però, non è ancora presente alcuna disciplina che favorisca l'ente in caso di auto-denuncia all'Autorità Giudiziaria, o a un'altra autorità che abbia l'obbligo di riferire a essa, anche se sono comunque valutate come rilevanti alcune condotte dell'ente, successive alla commissione del reato- presupposto. Appare comunque importante attribuire rilevanza all'eventuale denuncia del reato da parte dell'ente, dal momento che dalla stessa potrebbe derivare una sua incriminazione, perché sarebbe un sintomo di trasparenza e diligenza gestionale. Sono evidentemente tutte circostanze che dovrebbero avere un impatto rilevante in relazione alla sanzione eventualmente applicabile, e in forza delle quali il giudice potrebbe escludere la pericolosità dell'ente⁸¹.

Tra gli istituti di risocializzazione che hanno conosciuto una sempre più ampia applicazione nel corso del tempo ricordiamo la messa alla prova, inizialmente pensato per i minori, e oggi applicato anche ad adulti. Attualmente la giurisprudenza di legittimità sembrerebbe escludere la possibilità di estendere l'istituto della messa alla prova nei confronti dell'ente: infatti la Suprema Corte⁸² ha affermato che «la natura amministrativa (della responsabilità dell'ente) non

⁷⁹ Vedi gli artt. 12 e 17 del d.lgs. 231/2001. S. VISCONTI, *L'ente tra sanzione e rieducazione: una prospettiva comparata*, in *Archivio Penale*, 2021, p. 17.

⁸⁰ O. FAGGIANO, M. ARENA, *Il self-reporting nel Bribery Act del sistema britannico e la collaborazione dell'ente nel processo penale ex d.lgs. 231/2001*, in *Rivista 231*, 2011, p. 101.

⁸¹ O. FAGGIANO e M. ARENA, *Il self-reporting nel Bribery Act del sistema britannico e la collaborazione dell'ente nel processo penale ex d.lgs. 231/2001*, in *Rivista 231*, 2011, p. 101.

⁸² Cass. pen., Sez. III, 23 settembre 2020, n. 30305.

consente l'applicabilità di istituti giuridici specificatamente previsti per le sanzioni di natura penale»: da qui capiamo l'importanza della qualificazione giuridica della responsabilità della persona giuridica; da tale qualificazione, dipende, infatti, l'ammissibilità dell'applicazione di una serie di istituti (tra cui, per l'appunto, quello esaminato e il prima citato istituto della esclusione di responsabilità per particolare tenuità del fatto ai sensi dell'articolo 131 *bis* c.p.).

La giurisprudenza di merito, invece, presenta posizioni contrastanti: il Tribunale di Modena ha ritenuto ammissibile l'istanza di sospensione del procedimento con messa alla prova presentata nell'interesse di un ente⁸³, e anche il Tribunale di Bari, dello stesso orientamento, ha ritenuto ammissibile l'istituto della messa alla prova nei confronti dell'ente, con ordinanza del 16 giugno 2022; mediante quest'ultima ritiene che «non sussiste alcuna violazione dei principi di tassatività e di riserva di legge, dal momento che il divieto di analogia opera soltanto quando genera effetti sfavorevoli per l'imputato: la messa alla prova per l'ente determinerebbe, invece, un ampliamento del ventaglio di procedimenti speciali a sua disposizione, consentendogli una miglior definizione della strategia processuale»⁸⁴. L'introduzione del sistema di responsabilità da reato ex d.lgs. n. 231/2001 – si legge nel provvedimento – «risponde ad una logica di prevenzione del crimine, da perseguire proprio attraverso la rieducazione dell'ente: il d.lgs. n. 231/2001, cioè, tende a imporre all'ente che svolge una attività economica, l'adozione di Modelli Organizzativi idonei alla prevenzione del rischio di reati commessi da persone fisiche legate all'ente che abbiano agito nell'interesse o a vantaggio di quest'ultimo».

Di diverso orientamento è, però, il Tribunale di Bologna che, con ordinanza del 10 dicembre del 2020, ha escluso l'applicabilità della messa alla prova ritenendo l'istanza inammissibile. In materia è tornato a pronunciarsi il Tribunale di Modena (ordinanza del 15 dicembre 2020), affermando come l'ammissione delle persone giuridiche alla messa alla prova debba essere subordinata alla sussistenza -

⁸³ Nello specifico, con l'ordinanza dell'11 dicembre 2019 il G.I.P. ha disposto la sospensione del procedimento con messa alla prova per l'ente (Trib. Modena, ord., 11 dicembre 2019) e nella successiva sentenza - rilevato l'esito positivo della probation - ha dichiarato l'estinzione del reato (Trib. Modena, 19 ottobre 2020).

⁸⁴ Pronuncia del Tribunale di Bari del 16 giugno 2022.

prima della commissione dell'illecito contestato - di un *compliance program* adeguato. La motivazione lascia intendere che, laddove l'ente si fosse dotato di un modello organizzativo prima del verificarsi dell'illecito, l'istanza sarebbe stata considerata ammissibile, così implicitamente confermando la bontà dell'orientamento interpretativo che non esclude l'ammissione alla messa alla prova per gli enti⁸⁵.

La *ratio* di politica criminale che ispira il d.lgs. n. 231/2001 non è la retribuzione fine a sé stessa, né la mera prevenzione generale, ma la prevenzione speciale in chiave rieducativa: si vuole, cioè, indurre l'ente ad adottare comportamenti riparatori dell'offesa che consentano il superamento del conflitto sociale instaurato tramite la commissione dell'illecito, e che siano idonei a consentirgli di continuare ad operare sul mercato nel rispetto della legalità, o meglio, di rientrarvi con una nuova legalità.

In prospettiva *de iure condendo*, risulta necessario, ed auspicabile, un intervento *ad hoc* del legislatore⁸⁶.

⁸⁵ S. VISCONTI, *L'ente tra sanzione e rieducazione. Una prospettiva comparata*, in *Archivio Penale*, 2021, p. 16.

⁸⁶ S. VISCONTI, *L'ente tra sanzione e rieducazione. Una prospettiva comparata*, in *Archivio Penale*, 2021, p. 17.

CAPITOLO II

REATI TRIBUTARI NEL D. LGS. N. 231/2001

1. Il nuovo articolo 25- *quinquiesdecies* d. lgs. n. 231/2001

L'ordinamento italiano ha introdotto la responsabilità degli enti per i reati tributari (commessi nell'interesse della persona giuridica) solo recentemente, tramite il d. l. n. 124/2019 (convertito in l. n. 157/2019); il decreto è intervenuto sul sistema penal- tributario e da un lato, ha irrobustito il trattamento sanzionatorio previsto per le persone fisiche, dall'altro ha inserito alcune fattispecie tributarie nel novero dei reati presupposto della responsabilità dell'ente⁸⁷: un simile intervento era necessario per responsabilizzare l'ente stesso che trae beneficio, in via diretta o indiretta, dal reato commesso dall'autore persona fisica⁸⁸.

Il fatto che per così tanto tempo gli illeciti tributari siano rimasti esclusi dal d. lgs. n. 231/2001 è stato giustificato da dottrina e giurisprudenza con l'eccessività e la non proporzionalità dell'apparato sanzionatorio che sarebbe emerso qualora al complessivo scenario normativo, già caratterizzato dalle gravose sanzioni fiscali amministrative previste per il contribuente individuale, si fosse aggiunto un ulteriore profilo di responsabilità amministrativa⁸⁹.

Nonostante queste preoccupazioni si percepisce la necessità e l'urgenza di prevedere i reati tributari nel d. lgs. n. 231/2001 sia a livello europeo che a livello nazionale; infatti, il legislatore comunitario, con la Direttiva 2017/1371 c.d. PIF (Protezione Interessi Finanziari), obbliga gli Stati membri a prevedere la responsabilità degli enti con lo scopo di prevenire la commissione di frodi fiscali, con la precisazione che *«ai fini della presente direttiva, i reati contro il sistema comune dell'IVA sono considerati gravi qualora le azioni od omissione di carattere intenzionale [...] siano connesse al territorio di due o più Stati membri*

⁸⁷ F. PIERGALLINI, *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente*, in *Sistema Penale*, 2020, p.p. 1-2.

⁸⁸ Sentenza della Cass., S.U., 30 gennaio 2014, n. 10561, la c.d. sentenza Gubert.

⁸⁹ A. PERINI, S. M. RONCO, *Considerazioni in tema di estensione della responsabilità da reato dell'ente agli illeciti di matrice tributaria: criticità attuali e prospettive di sviluppo*, in *Rivista 231*, 2023, p. 1.

dell'Unione e comportino un danno complessivo pari ad almeno dieci milioni di euro» (art. 2, paragrafo 2 Direttiva PIF)⁹⁰. La Direttiva PIF del Parlamento europeo è stata definitivamente approvata il 5 luglio 2017 e ha lo scopo di tutelare gli interessi finanziari dell'Unione Europea e proteggere il suo bilancio da ogni forma di aggressione fraudolenta. Tale Direttiva, per il perseguimento dello scopo enunciato, obbliga gli Stati membri a sanzionare penalmente le frodi lesive degli interessi finanziari dell'Unione europea e ad adottare le misure necessarie rispetto agli altri reati lesivi di questi interessi. L'attuazione della direttiva PIF ha provocato 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 internazionale⁹¹. Il recepimento nell'ordinamento italiano della Direttiva PIF è avvenuto in maniera frammentaria: prima si è provveduto con il d. l. n. 124/2019 e la relativa norma di conversione (l. n. 157/2019) mediante i quali è stato introdotto nel d. lgs. n. 231/2001 l'art. 25- *quinquiesdecies*, e poi con il d. lgs. n. 75/2020⁹² con cui si è aggiunto il comma 1- *bis* dell'art. 25- *quinquiesdecies* d. lgs. n. 231/2001. Come specificato nella Relazione illustrativa del d. lgs. n. 75/2020, il fine non è stato perseguito tramite introduzione di nuove fattispecie illecite, bensì mediante modifiche (sotto il profilo sanzionatorio), integrazioni e specificazioni di quanto già previsto dall'ordinamento⁹³. La tutela offerta dal legislatore italiano per le fattispecie introdotte con la l. n. 157/2019 è più ampia rispetto a quella richiesta dalla direttiva UE, in quanto non limitata ai fenomeni evasivi aventi ad oggetto frodi IVA gravi: la responsabilità da reato degli enti, infatti, sussiste anche nel caso in cui i delitti fiscali abbiano ad oggetto tributi a carattere unicamente

⁹⁰ F. MAZZACUVA, *L'ingresso dei reati tributari nel sistema di responsabilità ex crimine degli enti collettivi*, in *Penale diritto e procedura*, 2020, p. 3.

⁹¹ M. TEBALDI, *Responsabilità degli enti collettivi e reati tributari. Evoluzioni in materia di confisca*, in *Giurisprudenza Penale*, 2021, p.p. 20- 22.

⁹² Si sottolinei la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del 22 ottobre 2022, del d. lgs. n. 156/2022 recante disposizioni correttive e integrative del d. l. n. 75/2020. Il decreto, in vigore dal 6 novembre, si compone di sei articoli che apportano modifiche all'art. 322- *bis* c.p., all'art. 6 d. lgs. n. 74/2000 e all'art. 25- *quinquiesdecies* d. lgs. n. 231/2001.

⁹³ C. CORSARO, M. ZAMBRINI, *Il recepimento della Direttiva PIF e le novità in materia di reati contro la pubblica amministrazione e reati tributari. L'ulteriore ampliamento dei reati presupposto per la responsabilità degli enti*, in *Giurisprudenza Penale*, 2020, p. 1.

nazionale. Per di più, una volta superate le soglie di punibilità dettate dal d.lgs. n. 74/2000 – peraltro non particolarmente elevate se confrontate con quella della direttiva PIF – non sussistono ulteriori limitazioni quantitative rispetto all’applicazione del d.lgs. n. 231/2001⁹⁴. È stato notato come, sotto il profilo dell’adempimento agli obblighi eurounitari, la riforma sembra fare troppo e troppo poco; sembrerebbe fare “troppo” perché va oltre a quelli che erano gli obblighi sovranazionali, che riguardano solo imposte (in particolare l’IVA) che impattano sulle finanze europee e che attengono a condotte commesse in sistemi fraudolenti transfrontalieri (art. 3 lett. d della Direttiva): la responsabilità dell’ente, invece, sorgerà in caso di reati tributari consistenti nell’evasione di imposte sui redditi a prescindere dal carattere transfrontaliero della condotta. A ben vedere, questa soluzione, per quanto non imposta dalla Direttiva, è senz’altro con essa conforme e potrebbe considerarsi giustificata dall’esigenza di assicurare ragionevolezza al sistema complessivamente inteso, senza operare una discriminazione interna in base al tipo di tributo evaso⁹⁵. Per altro verso, escludendosi taluni reati, tra cui quelli di cui agli artt. 4, 5 e 10-*quater* d. lgs. n. 74/2000, la riforma sembra fare “troppo poco”. Infatti, non paiono pienamente rispettati gli obblighi sovranazionali di incriminazione e i principi di ragionevolezza e uguaglianza. Infatti, ai sensi dell’art. 6 della Direttiva PIF, gli Stati membri sono tenuti ad adottare le misure necessarie affinché le persone giuridiche possano essere ritenute responsabili per tutte le frodi che offendano interessi finanziari dell’Unione europea ai sensi degli artt. 3, 4 e 5 della medesima Direttiva⁹⁶.

A livello interno sono numerose le sentenze che incentivano il legislatore nazionale a intervenire in tal senso: la sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione n. 10561/2014 (la c.d. sentenza Gubert) ritiene, infatti, che «la stessa logica che ha mosso il legislatore nell’introdurre la disciplina sulla responsabilità

⁹⁴ M. TEBALDI, *Responsabilità degli enti collettivi e reati tributari. Evoluzioni in materia di confisca*, in *Giurisprudenza penale*, 2021, p.p. 14- 15.

⁹⁵ S. FINOCCHIARO, *In vigore la riforma fiscale: osservazioni a prima lettura della legge 157/2019 in materia di reati tributari, confisca allargata e responsabilità degli enti*, in *Sistema Penale*, 2020, p. 13.

⁹⁶ S. FINOCCHIARO, *In vigore la riforma fiscale: osservazioni a prima lettura della legge 157/2019 in materia di reati tributari, confisca allargata e responsabilità degli enti*, in *Sistema Penale*, 2020, p. 14.

amministrativa degli enti finisce per risultare non poco compromessa proprio dalla mancata previsione dei reati tributari tra i reati presupposto nel d. lgs. n. 231/2001, considerato che, nel caso degli enti, il rappresentante che ponga in essere la condotta materiale riconducibile a quei reati non può che avere operato proprio nell'interesse e a vantaggio dell'ente medesimo».

Si possono notare punti di contatto tra il d. lgs. n. 231/2001 e i reati tributari anche prima dei suddetti interventi legislativi: il d. lgs. n. 472/1997 già prevedeva l'irrogazione di una sanzione amministrativa a carico dell'ente come conseguenza di un illecito fiscale commesso nel suo interesse o vantaggio da parte di soggetti ad esso correlato; inoltre, fin dalla sua entrata in vigore, il d. lgs. n. 231/2001 prevede che il modello organizzativo «*debba individuare modalità di gestione delle risorse finanziarie idonee a impedire la commissione di reati*», sintomo dell'attenzione riposta dal legislatore nell'aspetto fiscale. Secondo ormai superati orientamenti giurisprudenziali⁹⁷ vi sarebbe, poi, un concorso tra frode fiscale e truffa ai danni dello Stato (solo quest'ultima è, fin dalla sua introduzione, contemplata dal d. lgs. n. 231/2001) e sarebbe contestabile all'ente, ai sensi dell'art. 24-ter d. lgs. n. 231/2001, il delitto di associazione per delinquere di cui all'art. 416 c.p.⁹⁸. Anche la vicenda processuale che ha coinvolto gli stilisti Dolce e Gabbana⁹⁹, in cui oggetto di contestazione penale è la costituzione in Lussemburgo di una società denominata GADO s.a.r.l. alla quale è stato ceduto la proprietà di marchi dagli stilisti prima citati mediante un'operazione considerata dagli inquirenti simulata e finalizzata a ottenere indebiti vantaggi fiscali, mette in luce vantaggi che un ente può conseguire a seguito della commissione di illeciti tributari da soggetti connessi a vario titolo all'ente stesso, e quindi la necessaria responsabilizzazione della persona giuridica in tale ambito.

Per quanto riguarda, poi, le conseguenze patrimoniali dell'intervento legislativo, in dottrina si è osservato che «l'impatto della riforma è sensibilmente mitigato dalla lettura che si è venuta consolidando nella giurisprudenza [...] del concetto

⁹⁷ Sentenza della Cass., Sez. V, 23 gennaio 2007, n. 6825; sentenza della Cass., S.U., 28 ottobre 2010, n. 1235.

⁹⁸ F. MAZZACUVA, *L'ingresso dei reati tributari nel sistema di responsabilità ex crimine degli enti collettivi*, in *Penale diritto e procedura*, 2020, p. 4.

⁹⁹ Sentenza della Cass. pen., II sez., 22 novembre 2011 (dep. 28 febbraio 2012).

di profitto di reato». In effetti, secondo le sentenze Gubert e Lucci (la sentenza della Corte di Cassazione penale, Sezioni Unite, n. 31617/2015) quando il profitto del reato consiste in una somma di denaro, quest'ultima finisce per confondersi con il patrimonio del reo, sicché la sua confisca sarebbe sempre diretta (ai sensi dell'art. 12- *bis* d. lgs. n. 72/2000), per cui non risulterebbe nemmeno necessaria la prova del nesso di derivazione tra i beni oggetto di ablazione e il reato. Ciò ha consentito di disporre la misura ablativa nei confronti della *societas*, in caso di commissione di un reato tributario al suo interno, anche prima delle novelle del 2019 e del 2020: in tali casi, infatti, il profitto oggetto di confisca si identifica nel risparmio di spesa corrispondente al mancato decremento del patrimonio del contribuente (persona fisica o giuridica) per effetto dell'inadempimento dell'obbligazione tributaria¹⁰⁰.

Fatta questa doverosa premessa, possiamo ora ad analizzare l'art. 25- *quiquiesdecies* d. lgs. n. 231/2001 (inserito tramite l'art. 39 co. 2, d. l. n. 124/2019): l'articolo prevedeva come reato- presupposto della responsabilità dell'ente, solo il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 d. lgs. n. 74/2000); la Relazione illustrativa al d. l. n. 124/2019 afferma come, tramite questo intervento, «si inizia a colmare un vuoto di tutela degli interessi erariali che, pur giustificato da ampi settori della dottrina con necessità di evitare duplicazioni sanzionatorie, non può più ritenersi giustificabile: sia alla luce della più recente normativa eurounitaria, sia in ragione delle distorsioni e delle incertezze che tale lacuna aveva contribuito a generare nella pratica giurisprudenziale».

A seguito, poi, della l. n. 157/2019 sono stati inseriti ulteriori delitti del d. lgs. n. 74/2000, precisamente quelli di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3), emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8 comma 1), occultamento o distruzione di documenti contabili (art.10) e sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11). È intervenuto, da ultimo, il d. lgs. n. 75/2020 che mediante l'articolo 5, comma 1, lettera c), n. 1 ha inserito il comma 1- *bis* dell'art. 25- *quiquiesdecies* d. lgs. n. 231/2001, che

¹⁰⁰ Sentenza della Cass., S.U., 26 giugno 2015, n. 31617.

contempla i reati di dichiarazione infedele, di omessa dichiarazione e di indebita compensazione; con riferimento, però, a questi ultimi delitti, la responsabilità dell'ente ricorre solo qualora questi siano «*commessi al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri connessi al territorio di almeno un altro Stato membro dell'Unione europea, da cui consegue o possa conseguire un danno complessivo pari o superiore a dieci milioni di euro*¹⁰¹».

La caratteristica comune a tutte queste fattispecie è che deve necessariamente sussistere l'elemento intenzionale della condotta, anche se posta in essere (come diffusamente avviene) al di fuori dell'ambito di impresa: deve essere stata realizzata con il fine di evadere le imposte sul reddito o sul valore aggiunto. È stato evidenziato che, qualora posti in essere nel contesto corporativo, il collegamento fra gli illeciti penali tributari e l'interesse o vantaggio dell'ente possono dirsi in sostanza in *re ipsa* e inevitabili¹⁰².

Vediamo ora, in breve, le principali caratteristiche dei reati tributari nel catalogo dei reati presupposto della responsabilità della persona giuridica, partendo dall'analisi della fattispecie di cui all'art. 2 d. lgs. n. 74/2000.

Oggi, il citato articolo prevede che «*è punito con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi. Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria. Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni*».

¹⁰¹ Articolo 25- *quinquiesdecies* d. lgs. n. 231/2001.

¹⁰² F. MUCCIARELLI, *I reati tributari nel catalogo 231. Un nuovo ma imperfetto strumento di contrasto alla criminalità d'impresa*, in *Sistema Penale*, 2021, p. 8.

Sia dottrina che giurisprudenza concordano nel ritenere tale delitto un reato proprio¹⁰³ (nonostante nell'articolo il legislatore abbia fatto uso del termine «chiunque») poiché può essere commesso solo dal contribuente tenuto a presentare all'amministrazione finanziaria l'autodichiarazione.

La condotta tipica, infatti, consiste nell'indicazione in una delle dichiarazioni di elementi passivi fittizi, avvalendosi di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti¹⁰⁴.

L'inesistenza (di operazioni), per cui si intende una divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale¹⁰⁵, secondo la dottrina può essere: oggettiva, giuridica e soggettiva.

Con l'inesistenza oggettiva si fa riferimento al caso di una rappresentazione della realtà del tutto o in parte difforme da quella effettiva (ad esempio qualora venga enunciata come oggetto della fattura una prestazione mai eseguita o eseguita solo parzialmente). Proprio per il fatto che si ha inesistenza in ogni caso di divergenza tra la realtà e quanto emerge dai documenti contabili, si considera rilevante in tale sede anche la c.d. inesistenza da sovrapproduzione, che sussiste nel caso di fatture o documenti nei quali i dati vengano gonfiati (c.d. inesistenza qualitativa), o sia stata posta in essere una cessione di beni e/o servizi per un prezzo maggiore di quello realmente praticato.

L'inesistenza giuridica, invece, si verifica ogniqualvolta la divergenza tra realtà e rappresentazione riguardi la natura della prestazione documentata in fattura (ad esempio il caso in cui l'oggetto del negozio giuridico indicato sia diverso da quello

¹⁰³ Sentenza della Cass. Pen., Sez. III, 15 novembre 2019, n. 1998 per cui «il soggetto responsabile è colui che sottoscrive la dichiarazione anche se lo stesso non ha partecipato alla fase antecedente di acquisizione e registrazione delle fatture relative ad operazioni inesistenti. Sia la dottrina che la giurisprudenza sono concordi nel ritenere il delitto in argomento un reato "proprio": perché possa dirsi configurato è richiesto che il suo autore si trovi in una particolare posizione soggettiva, giuridica o di fatto, e che sia titolare dell'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi o ai fini IVA».

¹⁰⁴ Cass., Sez. III, 2 dicembre 2015, n. 51027.

¹⁰⁵ N. DE RENZIS SONNINO, *Prime brevi riflessioni sull'adeguamento dei modelli organizzativi conseguente all'inserimento dei reati tributari nel novero delle fattispecie di responsabilità ex d. lgs. n. 231/2001*, in *Sistema Penale*, 2020, p. 161; Cass., Sez. III, 21 maggio 2013, n. 28352.

effettivamente realizzato) con ciò determinandosi una alterazione del contenuto del documento contabile.

L'inesistenza soggettiva, infine, si ha quando la prestazione indicata nella fattura sia effettivamente eseguita, ma da o a favore di un soggetto diverso da quello che risulta nel documento contabile.

Sul piano dell'elemento psicologico è richiesto il dolo specifico rappresentato dal perseguimento del fine di evadere le imposte. In merito, la dottrina ritiene che la condotta fraudolenta finalizzata a conseguire l'evasione non appaia conciliabile con il dolo eventuale (l'accettazione del rischio)¹⁰⁶; tuttavia, il dolo specifico richiesto per integrare il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti si aggiunge alla volontà di realizzare l'evento tipico (la presentazione della dichiarazione) e si potrebbe affermare la compatibilità della fattispecie con il dolo eventuale: l'accettazione del rischio può, infatti, concernere gli altri elementi costitutivi della fattispecie, quale ad esempio l'essersi avvalso di fatture per operazioni inesistenti¹⁰⁷.

Per quanto riguarda il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, l'art. 3 d. lgs. n. 74/2000 prevede che *«è punito con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi. Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria»*.

La fattispecie incriminatrice sanziona il contribuente che compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente, ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a

¹⁰⁶ Cass., Sez. III, 19 giugno 2018, n. 52411; Cass., Sez. III, 23 giugno 2015, n. 30492.

¹⁰⁷ G. VARRASO, A. PERINI, *La compliance ex d. lgs. n. 231/2001 e i reati tributari*, in www.aodv231.it, 2020, p. p. 18-24.

dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando sono superate congiuntamente due soglie di punibilità: l'imposta evasa deve essere superiore a trenta mila euro, e gli elementi attivi sottratti all'imposizione devono essere di ammontare complessivo superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati nella dichiarazione.

Il momento di consumazione del reato coincide con il momento in cui viene presentata la dichiarazione relativa alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto.

La clausola di riserva prevista nell'*incipit* dell'art. 3 d. lgs. n. 74/2000 pone il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici in un rapporto di genere a specie con l'art. 2 d. lgs. n. 74/2000. I due articoli si completano al fine di consentire all'amministrazione finanziaria di intercettare le dichiarazioni dei redditi false. Pertanto, le dichiarazioni fraudolente fondate su documenti mendaci con rilevanza fiscale (ad esempio, una fattura per una sponsorizzazione non effettuata) sono contestabili dall'amministrazione finanziaria mediante l'art. 2 d. lgs. n. 74/2000, mentre quelle predisposte sulla base di documenti diversi dalle fatture e/o privi della medesima rilevanza probatoria (ad esempio, un contratto di compravendita recante dati non conformi a verità) sono censurabili ai sensi dell'art. 3 d. lgs. n. 231/2001¹⁰⁸.

Il delitto è punito a titolo di dolo specifico, consistente nel fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, che si aggiunge alla coscienza e volontà di realizzare il fatto tipico (la dichiarazione di elementi attivi o passivi, crediti o ritenute fittizi).

L'art. 8 d. lgs. n. 74/2000, a seguito delle modifiche apportate dall'art. 39, co. 1, lett. l) e m), d. l. n. 124/2019 dispone che *«è punito con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. Ai fini dell'applicazione della disposizione prevista dal*

¹⁰⁸ G. VARRASO, A. PERINI, *La compliance ex d. lgs. n. 231/2001 e i reati tributari*, in www.aodv231.it, 2020, p.p. 24- 29.

comma 1, l'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si considera come un solo reato. Se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo d'imposta, è inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni».

Con la previsione in esame, il legislatore ha inteso punire quelle imprese illecite create allo scopo di emettere documentazione falsa volta a supportare l'esposizione nella dichiarazione di terzi di elementi passivi fittizi.

Il reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti è un reato comune, in quanto può essere astrattamente commesso da «chiunque», in questo caso inteso come qualsiasi soggetto (sia un soggetto IVA, sia un soggetto privato che, ad esempio, emette un documento attestante una inesistente prestazione di lavoro). Tale reato deve ritenersi di pericolo concreto, dal momento che assumono rilevanza penale le sole condotte concretamente idonee ad offendere l'interesse tutelato (l'interesse dell'erario alla riscossione dei tributi); il delitto si perfeziona, quindi, al momento dell'emissione o del rilascio della fattura o del documento e non rileva la successiva condotta di effettivo utilizzo delle stesse in dichiarazione da parte del terzo. La condotta punita consiste nella mera emissione o nel mero rilascio di fatture o documenti per operazioni inesistenti non essendo richiesto che il documento pervenga al destinatario, né che questi lo utilizzi¹⁰⁹.

Il ricorso di entrambi i termini, «emissione» e «rilascio», si giustifica con il fatto che il legislatore ha inteso includere due distinte fattispecie. Nel diritto tributario si parla, infatti, di emissione in relazione alle operazioni rilevanti ai fini IVA, disciplinate dagli artt. 21 e 22, D.P.R. n. 633/1972, che implicano l'emissione, appunto, della fattura; il rilascio, invece, comprende tutte quelle ipotesi in cui è previsto il rilascio di documenti diversi dalle fatture, quali le ricevute fiscali e gli scontrini¹¹⁰.

¹⁰⁹ G. VARRASO, A. PERINI, *La compliance ex d. lgs. n. 231/2001 e i reati tributari*, in www.aodv231.it, 2020, p.p. 30- 33.

¹¹⁰ G. VARRASO, A. PERINI, *La compliance ex d. lgs. n. 231/2001 e i reati tributari*, in www.aodv231.it, 2020, p.p. 30- 33.

Per quanto concerne l'elemento soggettivo, l'art. 8 d. lgs. n. 74/2000, prevede che le condotte siano compiute «al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto», vi deve, quindi, essere anche in questo caso intenzionalità. Oltre alla prova sulla coscienza e volontà della condotta, è necessario provare l'ulteriore finalità di consentire l'evasione a terzi¹¹¹. Il reato non potrà ricorrere, dunque, laddove il soggetto agisca esclusivamente per finalità differenti da quella di consentire un'altrui evasione di imposta, ad esempio quando emette fatture per simulare un volume d'affari di un certo livello, al fine di poter ottenere finanziamenti pubblici.

L'art. 39, co. 1, lett. n), d. l. n. 124/2019 ha riformato il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili di cui all'art. 10 d. lgs. n. 74/2000 come di seguito: *«salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da tre a sette anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari»*.

Il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili è posto a tutela della trasparenza fiscale, ossia dell'interesse dell'amministrazione finanziaria a che non vengano frapposti ostacoli all'accertamento dell'*an* e del *quantum debeatur* a titolo di imposta (bene giuridico protetto).

Dal punto di vista dei soggetti attivi, si tratta di un reato comune, potendo essere commesso sia dal contribuente, con riguardo ai documenti contabili alla cui tenuta è obbligato, sia da soggetti diversi dal contribuente. Ciò trova conferma nel fatto che il dolo specifico richiesto dalla norma consiste, alternativamente, nel fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto e nel fine di consentire l'evasione a terzi, sicché il reato potrà essere commesso (oltre che dal contribuente) anche da un soggetto che agisca per consentire al contribuente di sottrarsi al pagamento delle imposte sui redditi o dell'IVA¹¹².

¹¹¹ Cass. Pen., Sez. III, n. 25816/2016; Cass. Pen., Sez. III, n. 25816/2016; Cass. Pen., Sez. III, n. 1714/2004.

¹¹² G. VARRASO, A. PERINI, *La compliance ex d. lgs. n. 231/2001 e i reati tributari*, in www.aodv231.it, 2020, p.p. 33-37.

Ai fini dell'integrazione del reato è necessaria la distruzione o l'occultamento delle scritture contabili e dei documenti di cui è obbligatoria la conservazione secondo la legge.

La *ratio* della norma risiede nella necessità di prevenire qualsiasi occultamento o distruzione di documenti che sia di ostacolo all'attività di accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria. Per occultamento si intende il materiale nascondimento delle scritture ovvero dei documenti, così da non renderli fruibili all'amministrazione finanziaria al momento dell'accertamento. Per la dottrina, anche lo spostamento dei documenti contabili in un luogo impossibile da raggiungere per l'amministrazione finanziaria equivale ad occultamento e, quindi, integra la fattispecie di reato. La distruzione, invece, consiste nell'eliminazione, totale o parziale, del documento; integra tale condotta anche l'ipotesi in cui il documento sia ancora disponibile, ma illeggibile o non fruibile per l'amministrazione finanziaria, perché, così come lo spostamento dei documenti contabili in un luogo impossibile o particolarmente difficile da raggiungere, è una condotta che lede il principio di trasparenza finanziaria e fiscale e ostacola l'attività di accertamento dell'amministrazione finanziaria.

Il reato è da considerarsi istantaneo, nel caso di distruzione delle scritture contabili, e permanente, nel caso di occultamento, con conseguenze diverse rispetto alla determinazione del momento consumativo. In proposito, la consumazione del reato richiede che la condotta tipica sia posta in essere in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari¹¹³.

Il reato di occultamento o distruzione di documenti contabili richiede sia dolo generico consistente nella consapevolezza di distruggere od occultare le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, sia il dolo specifico del fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di consentire tale evasione a terzi. La giurisprudenza¹¹⁴ ha chiarito che non è sufficiente un

¹¹³ G. VARRASO, A. PERINI, *La compliance ex d. lgs. n. 231/2001 e i reati tributari*, in www.aodv231.it, 2020, p.p. 33-37; Cass. Pen., Sez. III, n. 36624/2012; Cass. Pen., Sez. III, n. 1377/2011; Cass. Pen., n. 14600/2019.

¹¹⁴ Cass. Pen., Sez. III, n. 9459/2018; Cass. Pen., Sez. III, n. 9459/2018; Cass. Pen., Sez. III, n. 19106/2016; Cass. Pen., Sez. III, n. 15263/2015.

mero comportamento omissivo, ossia la omessa tenuta delle scritture contabili, che renda obiettivamente più difficoltosa, ma non impossibile, la ricostruzione della situazione contabile, ma è necessario un *quid pluris* a contenuto commissivo. La distruzione o l'occultamento, in altre parole, deve interessare scritture contabili o documenti esistenti, sicché non rileva, ai fini della fattispecie in esame, l'omessa istituzione delle scritture contabili obbligatorie. L'integrazione della fattispecie di reato viene accertata in occasione di ispezioni o verifiche fiscali effettuate dall'amministrazione finanziaria nei confronti di società, nell'ambito delle quali viene negata l'esibizione della documentazione per cui è imposto un obbligo di conservazione, tramite la realizzazione di una condotta idonea a ostacolare la reperibilità e la fruizione della stessa. Può integrare la fattispecie di reato il rinvenimento di documentazione controversa o non concordante in merito all'effettività di determinate operazioni commerciali, o alla ricostruzione dei redditi della società, o ancora al sostenimento di eventuali costi. Tale insieme di comportamenti è stato, infatti, ritenuto sufficientemente idoneo ad impedire la verifica fiscale e l'accertamento dei tributi, nonché a rendere impossibile od obiettivamente più difficoltosa la ricostruzione del valore economico degli affari del contribuente¹¹⁵.

Ai sensi dell'art. 11 d. lgs. n. 74/2000 «è punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Se l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni. È punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale, elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi

¹¹⁵ A. PERINI, *Brevi note sui profili penali tributari del d. l. n. 124/2019*, in *Sistema Penale*, 2019, p. 10.

fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila. Se l'ammontare di cui al periodo precedente è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni».

Il bene giuridico tutelato dalla disposizione penale-tributaria di cui sopra è rappresentato dalla possibilità, per l'amministrazione finanziaria, di ricorrere utilmente all'esercizio della funzione esecutiva¹¹⁶.

La condotta rilevante, quindi, può essere costituita da qualsiasi atto o fatto fraudolento intenzionalmente volto a ridurre la capacità patrimoniale del contribuente stesso, riduzione da ritenersi, con giudizio *ex ante*, idonea sia dal punto di vista quantitativo che qualitativo, a vanificare in tutto o in parte, o comunque a rendere più difficile, una eventuale procedura esecutiva¹¹⁷.

Il momento consumativo è individuato nel momento in cui venga posta in essere una qualunque disposizione tale da porre in pericolo l'adempimento di un'obbligazione tributaria. La condotta incriminata, sulla base della previsione normativa, è quella di chi «aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva». La condotta tipica è, pertanto, circoscritta ai soli comportamenti volti a “mascherare” e distorcere la realtà, impedendo di aggredire beni che rientrano nel patrimonio del contribuente-debitore, prospettando una situazione patrimoniale del contribuente diversa da quella reale¹¹⁸.

Anche in questo caso, come già visto per altre fattispecie qui trattate, il soggetto attivo «chiunque» deve essere riferito solamente al contribuente; si tratta di reato proprio.

Con riferimento all'elemento soggettivo, è richiesto il dolo specifico. La disposizione assume rilevanza penale, tuttavia, soltanto se il debito erariale, al

¹¹⁶ Cass. Pen., Sez. III, n. 36290/2011; Cass. Pen., Sez. III, n. 40481/2010.

¹¹⁷ Cass. Pen., n. 36290/2011; Cass. Pen., n. 23986/2011.

¹¹⁸ G. VARRASO, A. PERINI, *La compliance ex d. lgs. n. 231/2001 e i reati tributari*, in www.aodv231.it, 2020, p.p. 37- 41.

cui pagamento il contribuente intende sottrarsi, è di un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila.

La condotta sanzionata dall'art. 11, co. 1 d. lgs. n. 74/2000 può essere posta in essere mediante due modalità alternative: l'alienazione simulata e il compimento di atti fraudolenti. A loro volta, tali modalità possono essere suddivise in sottocategorie. In particolare, l'alienazione simulata potrà essere: assoluta, quando le parti non intendono perseguire alcuno scopo, indipendentemente da quanto indicato nel contratto simulato¹¹⁹; relativa, quando le parti contrattuali intendano perseguire uno scopo diverso rispetto a quello pattuito nella simulazione; si ha, poi, interposizione fittizia di persona, laddove l'alienazione sia solo formalmente diretta ad un soggetto diverso da quello reale.

Il compimento di atti fraudolenti si riferisce, invece, al compimento di atti contraddistinti da elementi di artificio o inganno, e comprende sia il compimento di atti giuridici, sia quello di atti materiali. Per quanto attiene agli atti giuridici, la disposizione patrimoniale è posta in essere in modo assolutamente lecito; tuttavia, rappresenta una realtà che non corrisponde al vero oppure costituisce un artificio potenzialmente idoneo a rendere inefficace la riscossione coattiva dei tributi¹²⁰.

L'art. 29, co. 4 d. l. n. 78/2010 (convertito in l. n. 122/2010) ha, poi, inserito, al co. 2 dell'art. 11 d. lgs. n. 74/2000, un'autonoma fattispecie delittuosa, tesa a sanzionare penalmente l'indicazione di elementi attivi inferiori a quelli effettivi o di elementi passivi fittizi, per un ammontare superiore ad euro cinquantamila, al fine di ottenere, per sé o per altri, un pagamento parziale dei tributi e dei relativi accessori, nell'ambito della procedura di transazione fiscale di cui all'art. 182-ter R. D. n. 267/1942 (c.d. Legge Fallimentare) e all'art. 63 d. lgs. n. 14/2019 (c.d. Codice della crisi di impresa).

Il delitto di dichiarazione infedele è disciplinato dall'art. 4 d. lgs. n. 74/2000 che prevede la pena della *«reclusione da due a quattro anni nei confronti di chi, fuori dai casi previsti dagli articoli precedenti, al fine di evadere le imposte sui redditi*

¹¹⁹ Cass. Pen., Sez. III, n. 7394/2017.

¹²⁰ Cass. Pen., Sez. III, n. 20862/2018.

o sul valore aggiunto, indichi in una delle relazioni annuali relative a queste imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi inesistenti». Anche in questo caso sono previste soglie di punibilità, quindi è necessario, ai fini della rilevanza penale dell'illecito, che l'imposta evasa sia superiore a centomila euro e che l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti a imposizione sia superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione ovvero a due milioni di euro.

Anche il delitto di omessa dichiarazione, di cui all'art. 5 d.lgs. n. 74/2000, assume rilevanza, ai fini della responsabilità degli enti da illeciti dipendenti da reato, solo nel caso in cui abbia dimensione transnazionale e sia commesso al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo di almeno dieci milioni di euro. L'art. 5, co 1 d.lgs. n. 74/2000 commina la pena della reclusione da due a cinque anni nei confronti di chi, *«al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenti, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, purché la singola imposta evasa sia superiore a cinquantamila euro».*

La configurabilità del delitto di omessa dichiarazione è, comunque, esclusa ogniqualvolta la dichiarazione sia presentata nei termini di legge, ma risulti priva di sottoscrizione ovvero sia predisposta su stampati difformi dal modello prescritto, nonché nel caso in cui venga presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine fiscale¹²¹.

La peculiarità di questo delitto così come inserito nel d. lgs. n. 231/2001 risiede nel fatto che assume rilevanza, ai fini della responsabilità delle persone giuridiche, solo qualora il delitto venga commesso nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un ammontare non inferiore a dieci milioni di euro¹²².

¹²¹ G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, CEDAM, 2020, p.p. 316-318.

¹²² G. VARRASO, A. PERINI, *La compliance ex d. lgs. n. 231/2001 e i reati tributari*, in www.aodv231.it, 2020, p.p. 47- 52.

Alcune criticità sollevate concernano, innanzitutto, la poca determinatezza della clausola riguardante i sistemi fraudolenti transfrontalieri, l'esclusione dei fatti inerenti alle imposte diverse dall'IVA e, sicuramente anche la soglia quantitativa elevata. È, inoltre irrazionale il fatto che il comma 1- *bis* dell'articolo 25-*quiquiesdecies* d. lgs. n. 231/2001 non abbia attuato del tutto la direttiva PIF; infatti «per un verso la normativa UE si limita a stabilire il *minimum standard*, senza vincolare in alcun modo gli Stati membri rispetto a soluzioni di maggior rigore; per altro, la stessa legge- delega non imponeva affatto di circoscrivere la responsabilizzazione degli enti alle sole evasioni IVA connotate in termini di gravità, avendo piuttosto indicato di estendere *tout court* la responsabilità amministrativa da reato delle persone giuridiche anche per i reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea non ancora ricompresi nel 'catalogo 231'¹²³ ».

Con riferimento alla disciplina di illeciti transazionali, su cui incide il d.lgs. n. 156/2022, è aperto il dibattito sviluppatosi attorno all'applicabilità del d.lgs. n. 231/2001 agli enti con sede all'estero nel caso di condotte poste in essere in Italia e all'ancor più complicato caso di reato- presupposto commesso all'estero da ente straniero; tale ipotesi potrebbe mostrarsi tutt'altro che di difficile realizzazione nell'ambito delle frodi IVA contro l'UE poiché l'art. 25-*quiquiesdecies* d.lgs. n. 231/2001 richiede che il reato sia commesso nell'ambito di sistemi transfrontalieri, ma si accontenta del semplice fatto che questi sistemi siano connessi al territorio italiano e di un altro Stato UE, senza specificare quale debba essere il grado di tale connessione.

Con riferimento a questo aspetto (impresa estera e reato commesso fuori dai confini italiani), la domanda che è stata posta è la seguente: fino a che punto l'ordinamento può chiedere ad un'impresa estera di adempiere agli obblighi ex d. lgs. n. 231/2001 vigenti in Italia¹²⁴? L'ipotesi del reato presupposto commesso all'estero è espressamente disciplinata dall'art. 4 d.lgs. n. 231/2001, che richiama

¹²³ F. MUCCIARELLI, *I reati tributari nel catalogo 231. Un nuovo ma imperfetto strumento di contrasto alla criminalità d'impresa*, in *Sistema Penale*, 2021, p. 13.

¹²⁴ G. PRINCIPATO, G. CASSINARI, *La imperfetta sovrapposibilità della giurisdizione per le persone fisiche e per gli enti stranieri: riflessioni a margine di una sentenza della Cassazione sull'art. 4 d. lgs. 231/2001*, in *Sistema Penale*, 2020, p. 4-6.

a sua volta i casi e le condizioni di cui agli artt. 7, 8, 9 e 10 c.p. L'art. 4 d. lgs. n. 231/2001, tuttavia, prevede che solo gli enti aventi nel territorio dello Stato italiano la propria sede principale sarebbero soggetti al regime di responsabilità amministrativa discendente da reato- presupposto commesso all'estero. La ragione di tale scelta operata dal legislatore è evidente: nelle ipotesi di reato consumate interamente all'estero, sarebbe, infatti, non esigibile, da un punto di vista logico prima ancora che giuridico, che una società priva di qualsiasi legame con il territorio italiano si adegui alla normativa italiana sulla responsabilità da reato. Una sentenza che affronta tale tema è la sentenza della Cassazione, Sezione VI, n. 11626/2020 che conferma l'applicabilità della normativa italiana agli enti stranieri che abbiano commesso reato presupposto in Italia; in secondo luogo, propone come criterio in base al quale assoggettare agli enti stranieri la disciplina italiana, quello della sussistenza della giurisdizione dell'autorità giudiziaria italiana: qualora questa sussiste, anche nel caso in cui il reato sia stato commesso da ente straniero all'estero, l'ente è tenuto al rispetto della normativa italiana. La sentenza della Cassazione n. 11626/2020, esprimendosi in modo lievemente differente dai precedenti di merito ¹²⁵, costruisce il principio di applicabilità del d.lgs. n. 231/2001 agli enti stranieri non tanto in base al *locus commissi delicti*, ma in base alla sussistenza della giurisdizione dell'autorità giudiziaria italiana, quindi, come detto, a prescindere dal luogo di consumazione del reato- presupposto e dal luogo dove l'ente (straniero) possa avere la propria sede principale.

La sentenza in commento ritiene «che l'ente risponda, al pari di chiunque – cioè di una qualunque persona fisica –, degli effetti della propria condotta, a prescindere dalla sua nazionalità o dal luogo ove si trova la sua sede principale o esplica in via preminente la propria operatività, qualora il reato- presupposto sia stato commesso sul territorio nazionale (o qualora si versi in talune delle ipotesi nelle quali sussiste la giurisdizione nazionale anche in caso di reato

¹²⁵ G. PRINCIPATO, G. CASSINARI, *La imperfetta sovrapposibilità della giurisdizione per le persone fisiche e per gli enti stranieri: riflessioni a margine di una sentenza della Cassazione sull'art. 4 d. lgs. 231/2001*, in *Sistema Penale*, 2020, p.p. 10-12; Trib. Lucca, sent. 31 luglio 2017, n. 222; Trib. Milano, sez. IV penale, sentenza 4 febbraio 2013; Trib. Trani, sez. unica penale, ord. 24 settembre 2015.

commesso all'estero), all'ovvia condizione che siano integrati gli ulteriori criteri di imputazione della responsabilità ex artt. 5 e seguenti d.lgs. n. 231/2001 ». È evidente come deve comunque sussistere un collegamento tra l'ente straniero e il territorio dello Stato italiano, altrimenti apparrebbe ingiustificata la pretesa mossa nei confronti dell'ente stesso consistente nell'adempimento da parte sua degli obblighi di cui al d. lgs. n. 231/2001. Il fatto che il richiamato art. 4 d. lgs. n. 231/2001 disciplini esclusivamente l'ipotesi in cui il reato presupposto sia stato commesso all'estero da ente che abbia la sede principale in Italia e non anche l'ipotesi in cui un ente straniero commetta reato- presupposto contro l'UE in un altro Stato, spinge l'interprete a dover trovare criteri, quale quello individuato dalla Corte di Cassazione prima citata, in forza dei quali stabilire se imporre o meno all'ente la normativa italiana e questo alimenta sicuramente situazioni di incertezza di diritto. Ciò non tutela gli enti, che di conseguenza agiscono in un contesto incerto poiché molti (forse troppi) aspetti che dovrebbero essere disciplinati in maniera chiara e inequivocabile dalla normativa sono lasciati alla discrezionalità dei giudici, e non aiuta sicuramente a ridurre il più possibile la commissione di illeciti tributari.

Per quanto riguarda, poi, la sanzione pecuniaria prevista dall'articolo 25-*quinquiesdecies* d. lgs. n. 231/2001 è aumentata di un terzo se «*in seguito alla commissione dei delitti indicati ai commi 1 e 1- bis, l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità*». Al riguardo, va ricordato che secondo le Sezioni Unite della Corte di Cassazione «il profitto di rilevante entità [...] evoca un concetto di profitto dinamico, che è rapportato alla natura e al volume dell'attività d'impresa e ricomprende vantaggi economici anche non immediati [...] ma, per così dire, di prospettiva in relazione alla posizione di privilegio che l'ente collettivo può acquisire sul mercato in conseguenza delle condotte illecite poste in essere dai suoi organi apicali o da persone sottoposte alla direzione o alla vigilanza di questi¹²⁶».

¹²⁶ F. MAZZACUVA, *L'ingresso dei reati tributari nel sistema di responsabilità ex crimine degli enti collettivi*, in *Penale diritto e procedura*, 2020, p. 7; sentenza della Cass., Sez. Un., 27 marzo 2008 ud. (dep. 2 luglio 2008), n. 26654; A. PRESUTTI, A. BERNASCONI, *Manuale della responsabilità degli enti*, Giuffrè, 2018, p. 207.

Se nei confronti delle persone fisiche si prevede un diritto penale che minaccia la pena, ma che al tempo stesso tende a recuperare il gettito tributario attraverso la previsione di una causa di non punibilità derivante dal pagamento degli importi dovuti (ex art. 13 d. lgs. n. 74/2000) e la previsione della mancata operatività della confisca anche solo a seguito dell'impegno a versare all'erario quanto dovuto (ex art. 12- bis d. lgs. n. 74/2000), nei confronti degli enti collettivi, invece, si ha un sistema penale solo in parte premiale perché se ne prevede la punizione nonostante ravvedimento operoso. Infatti, anche se l'impegno a pagare da parte dell'ente contribuente determina la non operatività della confisca, l'integrale pagamento degli importi dovuti non comporta la non punibilità del reato tributario (ex art. 8 d. lgs. n. 231/2001 per cui la responsabilità dell'ente sussiste anche quando il reato si estingue per una causa diversa dall'amnistia).

Sorge il dubbio sulla complessiva tenuta del vigente regime sanzionatorio: il legislatore italiano non ha colto l'occasione rappresentata dalla trasposizione della Direttiva PIF per riformare in maniera organica la materia, ma si è limitato a estendere ai reati tributari la disciplina del d. lgs. n. 231/2001. Emergono, così, due binari per la sanzionabilità dell'ente ex d.lgs. n. 231/2001 a seconda della tipologia di reato tributario preso a riferimento. Il primo binario – che contempla l'incondizionata punibilità per l'evasione di tutti i tributi senza alcuna autonoma soglia rilevante ai fini della responsabilità dell'ente ex d.lgs. n. 231/2001 - con riferimento ai reati tributari indicati all' art. 39, comma 2 del d. l. n. 124/2019. Il secondo, risultante all'esito della trasposizione della Direttiva PIF, con riferimento ai reati di dichiarazione infedele (art. 4, d.lgs. n. 74/2000), omessa dichiarazione (art. 5, d.lgs. n. 74/2000), indebita compensazione (art. 10-*quater*, d.lgs. n. 74/2000), ma soltanto, come prima accennato, in relazione all'evasione dell'IVA per un importo non inferiore a dieci milioni di euro e nel contesto di operazioni almeno parzialmente a carattere transnazionale.

Vi è poi la questione del divieto del *ne bis in idem*, in contrasto con il quale si pone l'estensione agli enti della responsabilità per i reati tributari perché «è ben possibile che da una medesima condotta delittuosa possano derivare due diverse tipologie di sanzione nei confronti del medesimo soggetto ovvero la persona giuridica: infatti, con riferimento agli illeciti richiamati nella previsione di cui all'art.

25- *quinquiesdecies* d. lgs. n. 231/2001 la società avvantaggiata dall'evasione fiscale posta in essere nel suo interesse dall'amministratore potrà essere sanzionata tanto in sede fiscale che in sede penale secondo quanto dispone il d.lgs. n. 231 del 2001»¹²⁷.

Già alla luce di tali brevi cenni introduttivi traspare in sostanza la consapevolezza che il processo di riforma che ha esteso la responsabilità degli enti con riferimento ai reati tributari sia il risultato di scelte frutto di un approccio emergenziale al contrasto della criminalità economica ¹²⁸ e che è necessario un ulteriore intervento legislativo volto e mirato alla risistemazione della disciplina tributaria e penale così come riferita alle persone giuridiche in modo tale da garantire uniformità tra i vari istituti in gioco.

2. (Ri)organizzazione del modello di gestione e controllo delle imprese

L'introduzione delle fattispecie penal-tributarie nel novero dei reati- presupposto della responsabilità dell'ente ha imposto un necessario aggiornamento dei modelli organizzativi già adottati richiedendo un'opera di individuazione della attività sensibili e l'elaborazione di principi generali volti a ridurre il rischio della commissione di reati.

Così come evidenziato in precedenza, l'adozione preventiva di modelli di organizzazione e gestione delle società idoneo a prevenire i reati presupposto costituisce esimente dalla responsabilità della società, sia nel caso in cui il reato sia stato commesso da soggetti apicali, sia nel caso in cui sia stato commesso da soggetti sottoposti. Pertanto, con riferimento ai reati fiscali recentemente introdotti, le società che già hanno adottato un modello organizzativo conforme al d. lgs. n. 231/2001 dovranno adeguatamente aggiornarlo e quelle che non ne sono dotate dovranno considerare l'eventualità di farlo¹²⁹.

¹²⁷ R. BARTOLI, *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, in *Sistema Penale*, 2020, p.p. 219-220.

¹²⁸ A. PERINI, S. M. RONCO, *Considerazioni in tema di estensione della responsabilità da reato dell'ente agli illeciti di matrice tributaria: criticità attuali e prospettive di sviluppo*, in *Rivista 231*, 2023, p. 3.

¹²⁹ L. SALVINI, *I reati tributari nel decreto 231/2001: una sfida per le imprese di ogni dimensione*, in *Sistema Penale*, 2020, p. 133.

Proprio per il fatto che i reati tributari assumevano rilevanza per l'ente anche prima della loro introduzione nel d. lgs. n. 231/2001, l'adozione di idonee cautele dovrebbe essere, almeno in parte, agevole¹³⁰. Infatti, l'ente era già considerato responsabile dei reati tributari, non tanto in termini punitivi, bensì in termini compensativo- riscossivi: il rischio di commissione di un reato tributario connesso al reato per cui l'ente poteva essere punito, induceva l'ente a predisporre modelli volti ad ostacolare la commissione dello stesso reato tributario al fine di ostacolare la realizzazione dell'illecito per il quale l'ente poteva essere punito.

Per le ragioni di cui prima, dunque, nell'adempire al compito di adozione ed efficace attuazione di un idoneo modello organizzativo per la prevenzione di reati tributari non si parte da zero¹³¹: un punto di partenza è rappresentato dal sistema di controllo del rischio fiscale (il c.d. *Tax Control Framework*, introdotto dal d.lgs. n. 128/2015 e incentrato sulla cooperazione tra amministrazione finanziaria e contribuente¹³²).

L'istituto dell'adempimento collaborativo si pone l'obiettivo di instaurare un rapporto di fiducia tra amministrazione e contribuente che miri ad un aumento del livello di certezza sulle questioni fiscali rilevanti. Tale obiettivo è perseguito mediante l'interlocuzione costante con il contribuente su elementi di fatto. È un istituto che prevede l'adesione volontaria del contribuente qualora sia in possesso di requisiti soggettivi e oggettivi richiesti¹³³. Tale sistema di controllo

¹³⁰ F. PIERGALLINI, *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente*, in *Sistema Penale*, 2020, p. p. 6-7.

¹³¹ M. BELLACOSA, *L'inserimento dei reati tributari nel sistema 231: dal rischio del ne bis in idem alla implementazione del modello organizzativo*, in *Sistema Penale*, 2020, p.p. 142-143.

¹³² R. BARTOLI, *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, in *Sistema Penale*, 2020, p. 223; AGENZIE DELLE ENTRATE: Il regime è riservato: per gli anni 2022, 2023 e 2024, ai soggetti residenti e non residenti (con stabile organizzazione in Italia) che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a 1 miliardo di euro. La nuova soglia di ingresso è stata così ulteriormente abbassata dal DM del 31 gennaio 2022. Il DM del 30 marzo 2020 aveva già ridotto da 10 a 5 miliardi di euro la soglia per l'ingresso al regime per gli esercizi 2020 e 2021; ai soggetti residenti e non residenti (con stabile organizzazione in Italia) che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro e che abbiano presentato istanza di adesione al Progetto pilota sul Regime di Adempimento Collaborativo; le imprese che intendono dare esecuzione alla risposta dell'Agenzia delle Entrate, fornita a seguito di istanza di interpello sui nuovi investimenti (all'art. 2 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147) indipendentemente dal volume di affari o di ricavi; ai soggetti che fanno parte del Gruppo IVA di imprese già ammesse al regime (d.l. n. 119/2018), indipendentemente dal volume di affari o di ricavi.

¹³³ Artt. 3-6 d.lgs. 128/2015.

rappresenta, specialmente per le imprese di più grandi dimensioni, lo strumento ideale per supportare gli enti nella gestione del rischio di frode fiscale, consentendo il controllo puntuale delle fattispecie concrete di violazioni penal-tributarie. Da questo punto di vista, sembra, dunque, che la riforma di cui alla l. n. 157/2019 approdi su un terreno fertile nel quale risulta essere presente la cultura della *compliance* insieme alla consapevolezza dell'importanza e della fruttuosità della *partnership* pubblico-privato¹³⁴.

Un ulteriore punto di riferimento per l'aggiornamento del modello organizzativo deriva proprio dall'esperienza accumulata nell'applicazione del d. lgs. n. 231/2001: in particolare per i reati tributari strettamente connessi alla tenuta delle scritture contabili (quali dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici ed emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) possono essere utilizzati metodi organizzativi analoghi a quelli previsti per la prevenzione del reato di false comunicazioni sociali.

L'introduzione dei reati tributari nel novero dei reati presupposti ex d. lgs. n. 231/2001 ha un impatto rilevante dovuto alla numerosità dei processi e delle attività sensibili che si prestano, in via diretta o indiretta, alla commissione di tali illeciti.

Un primo passo importante è, allora, individuare correttamente le attività a rischio, cioè quelle attività nel cui esercizio risulta possibile la commissione del reato. Sulla base della struttura delle fattispecie incriminatrici, distinguiamo i processi a rischio-reato diretti (cioè, quei processi che includono attività di natura fiscale) e i processi a rischio-reato indiretti (consistenti in quei processi che non includono attività di natura fiscale, ma con riflessi sullo stesso e potenzialmente rilevanti per la commissione dei reati, quali, ad esempio, la gestione del magazzino e del personale e la gestione di acquisti di beni e servizi¹³⁵).

Assumeranno particolare rilevanza le attività di calcolo e imputazione di eventuali crediti nei confronti dell'erario; il processo di gestione amministrativo-contabile

¹³⁴ A. GULLO, *Tax compliance, responsabilità degli enti e reati tributari. Una riflessione alla luce della legge n. 157/2019*, in *Sistema Penale*, 2020, p. 125.

¹³⁵ G. VARRASO, A. PERINI, *La compliance ex d. lgs. n. 231/2001 e i reati tributari*, in www.aodv231.it, 2020, p. p. 63-65.

assume, inoltre, rilevanza diretta in conseguenza della previsione di cui all'art. 8, co. 1 e co. 2- *bis* d. lgs. n. 74/2000, che punisce l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti; il processo di gestione delle operazioni straordinarie, assume altresì rilevanza diretta in conseguenza delle previsioni di cui all'art. 11 d. lgs. n. 74/2000, che punisce la sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte.

Dalla descrizione della fattispecie di occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 d. lgs. n. 74/2000), è stata colta la necessità che tutte le funzioni aziendali collaborino, nello svolgimento delle proprie funzioni, all'archiviazione e tenuta di tutta la documentazione di cui è obbligatoria la conservazione, ed emergono come rilevanti anche alcune condotte c.d. preparatorie alla commissione degli stessi.

Da alcune valutazioni e analisi¹³⁶ è emerso come la maggior parte dei reati riguarda la fase di acquisti e, talvolta, quella delle vendite: per questa ragione il *budget* deve essere autorizzato e ogni scostamento deve essere giustificato. Rientrano nella categoria di operazioni che, nella prassi, si atteggiavano, più di altre, esposte al rischio di frode fiscale anche la gestione delle sponsorizzazioni, delle consulenze e dei rimborsi spese. Con riguardo alle sponsorizzazioni e alle consulenze, infatti, una gestione non trasparente potrebbe consentire la commissione di tali reati a seguito del pagamento di prezzi superiori all'effettivo valore del bene o del servizio ottenuto. Ciò impone, dunque, un'attenta opera di procedimentalizzazione, sia formale che sostanziale, del processo di gestione di tali attività, scandita da una rigida formalizzazione dei soggetti autorizzati a disporre. Si chiarisce, per completezza, che è altrettanto importante prevedere che i compensi corrisposti ai consulenti siano contenuti nei limiti delle tariffe professionali vigenti per la categoria interessata o, in mancanza, siano conformi alle prassi esistenti sul mercato. Allo stesso modo, andranno formalizzate le modalità di pagamento, che, in nessun caso, potrà essere effettuato prima della

¹³⁶ C. GAETA, *Etica e responsabilità d'impresa in materia fiscale*, in *Sistema Penale*, 2020, p. 158.

avvenuta contrattualizzazione e in assenza di una relazione sull'attività svolta¹³⁷. Importante è anche una attenta gestione dei flussi di pagamento e prevedere che i soggetti abilitati a disporre le uscite di cassa siano diversi sia da quelli deputati a occuparsi della fase contrattuale, sia da quelli tenuti a svolgere la fase di controllo e che siano preventivamente individuati. I responsabili dei flussi di pagamento, prima di procedere, dovranno essere informati dell'effettiva esecuzione della prestazione e dovranno necessariamente optare per metodi di pagamento tracciabili. La materiale esecuzione del pagamento dovrà, poi, essere subordinata all'autorizzazione da parte di un'apposita funzione, che preliminarmente verifichi il rispetto delle procedure stabilite in ordine alla scelta del contraente e alla tipologia di contratto sottoscritto, accertando che siano stati eseguiti i dovuti controlli circa l'effettiva esecuzione e la congruità della prestazione.

Una volta individuate tali attività esposte al rischio di commissione di illecito tributario, è altrettanto importante stabilire le procedure interne di controllo in grado di prevenire la commissione di reato, o comunque ridurne al minimo il rischio. Tali presidi devono essere applicati sia alle operazioni interne che a quelle che possono assumere carattere transnazionale.

Nello specifico, il processo di adeguamento dovrà (o dovrebbe) coinvolgere, innanzitutto, i processi di formazione e di informazione dei lavoratori, poi le procedure di controllo e di trasmissione dei flussi informativi verso l'Organismo di vigilanza e, infine, le sanzioni disciplinari¹³⁸.

Dal punto di vista dell'organizzazione che l'ente dovrà adottare per prevenire o ridurre il rischio di commissione di tali illeciti, saranno necessari protocolli specifici aventi ad oggetto l'indagine e il monitoraggio circa l'effettività delle prestazioni; dovrebbe essere previsto un ufficio che controlli le procedure di fatturazione mediante l'acquisizione delle informazioni sui soggetti emittenti (ad esempio con

¹³⁷ F. PIERGALLINI, *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente*, in *Sistema Penale*, 2020, p.p. 6-10.

¹³⁸ N. DE RENZIS SONNINO, *Prime brevi riflessioni sull'adeguamento dei modelli organizzativi conseguente all'inserimento dei reati tributari nel novero delle fattispecie di responsabilità ex d. lgs. n. 231/2001*, in *Sistema Penale*, 2020, p. 161.

la raccolta dei dati eventualmente storici, ed anche in ordine alla posizione fiscale), sui beni o servizi ricevuti, con specifico controllo degli elementi che consentano di individuare i soggetti che hanno posto in essere tale operazione. Con una procedura di semplice segnalazione dei casi che presentano anomalie, da sottoporre ad un riscontro più approfondito. La stessa contabilità dovrà essere oggetto di attività di monitoraggio periodico e disamina dettagliata. Appare utile la definizione di ruoli, compiti e responsabilità, nonché la verifica circa la sussistenza delle caratteristiche tecnico professionali e di solidità economica-finanziaria in capo a un possibile fornitore al fine di inserirlo all'interno degli albi dei fornitori qualificati. Per prevenire, poi, il compimento di operazioni simulate e la fruizione di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento o a indurre in errore l'amministrazione finanziaria occorrerà stilare protocolli specifici aggiuntivi aventi ad oggetto la verifica della documentazione, anche extracontabile, inerente alle operazioni realizzate dalla società. Per evitare distruzione od occultamento dei documenti contabili o obbligatori è stata proposta la creazione di programmi di archiviazione elettronica con garanzie di non modificabilità successiva e che possano essere periodicamente monitorati da un ufficio a ciò dedicato¹³⁹.

Con particolare riferimento al rischio di commissione del reato di cui all'art. 11 d. lgs. n. 74/2000, pare opportuno premettere che si tratta di un illecito associabile alla fase di crisi dell'impresa, quando, ormai, la capacità della stessa di adempiere alle obbligazioni assunte è compromessa e che può tendenzialmente essere realizzato solo da un vertice societario. Per tale ragione, un utile rilevatore della fraudolenza dell'operazione potrebbe essere rappresentato dall'indice di liquidità della società: a fronte di un indice particolarmente basso, le operazioni dovrebbero considerarsi sospette e, come tali, essere oggetto di un attento vaglio da parte del vertice aziendale. Eventuali anomalie, riscontrate a seguito di attenta valutazione di questi dati, possono costituire, oltre che allerta di crisi, anche

¹³⁹ N. DE RENZIS SONNINO, *Prime brevi riflessioni sull'adeguamento dei modelli organizzativi conseguente all'inserimento dei reati tributari nel novero delle fattispecie di responsabilità ex d. lgs. n. 231/2001*, in *Sistema Penale*, 2020, p 163- 164.

campanelli di allarme che costituiscono indizi di fatturazioni false, soprattutto nel caso di importi significativi se comparati al volume d'affari dell'impresa¹⁴⁰.

C'è chi ha proposto una revisione da parte degli enti del proprio codice etico, tramite l'integrazione dei principi comportamentali; gli ideatori di tale proposta si augurano possano ispirare nei destinatari di tale documento condotte che non aumentino il rischio di commissione degli illeciti¹⁴¹.

Si tratta, allora, di ipotizzare non solo una formazione e informazione ai dipendenti dell'impresa assai articolata e ben specifica su queste nuove tematiche, ma soprattutto l'introduzione di nuovi protocolli e procedure di verifica che possano entrare nelle dinamiche delle attività della singola società, con una rinnovata centralità del bilancio e della contabilità, ma anche con particolare attenzione alle procedure di registrazione delle singole operazioni poste in essere, in entrata e in uscita. Considerata, poi, la complessità dei reati tributari è consigliabile avvalersi del supporto di un *team* di professionisti esperti in materia di gestione e controllo fiscale, oltre che in tema di responsabilità amministrativa degli enti¹⁴², in grado di effettuare approfondimenti accurati (di natura giuridica, tributaria, tecnica) in riferimento a ogni operazione della società, estese alle controparti, all'oggetto di ciascuna attività, alle evoluzioni dei rapporti commerciali, ecc.

È stata ipotizzata anche la revisione del sistema disciplinare: comportamenti connotati da gravi illiceità, scorrettezza, irregolarità diventano potenzialmente idonei a comportare profili di responsabilità della società assai gravi¹⁴³.

Evidentemente l'introduzione dei reati tributari nell'ambito della responsabilità amministrativa degli enti ha avuto riflessi anche sull'Organismo di Vigilanza (il c.d. OdV), a proposito del quale l'art. 6 d. lgs. n. 231/2001 afferma come l'ente

¹⁴⁰ F. PIERGALLINI, *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente*, in *Sistema Penale*, 2020, p. p. 9- 10.

¹⁴¹ G. VARRASO, A. PERINI, *La compliance ex d. lgs. n. 231/2001 e i reati tributari*, in www.aodv231.it, 2020, p.p. 86- 96.

¹⁴² G. VARRASO, A. PERINI, *La compliance ex d. lgs. n. 231/2001 e i reati tributari*, in www.aodv231.it, 2020, p.p. 101-107.

¹⁴³ N. DE RENZIS SONNINO, *Prime brevi riflessioni sull'adeguamento dei modelli organizzativi conseguente all'inserimento dei reati tributari nel novero delle fattispecie di responsabilità ex d. lgs. n. 231/2001*, in *Sistema Penale*, 2020, p.p. 164-165.

non risponde se prova che «*il compito di vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli, di curare il loro aggiornamento è stato affidato a un organismo dell'ente dotato di autonomi poteri di iniziativa e di controllo e che non vi sia stata omessa o insufficiente vigilanza da parte dell'organismo di cui alla lettera b)*»; il primo adempimento richiesto all'Organismo di Vigilanza sarà quello di invitare le società a procedere il prima possibile con l'aggiornamento dei modelli di organizzazione, gestione e controllo. Il ruolo dell'OdV è di assoluta rilevanza e il fatto che l'art. 6 d. lgs. n. 231/2001 rappresenti uno dei pochi articoli in cui vi si faccia riferimento secondo parte della dottrina è stata una scelta del legislatore che ha inteso strutturare una norma in cui viene individuata la finalità della sua attività, senza specificare le modalità mediante le quali garantire la stessa ¹⁴⁴ per lasciare ampi spazi di discrezionalità alle singole persone giuridiche.

Appare evidente l'importante investimento economico e di risorse umane (che non tutte le società possono permettersi) richiesto alle società che vogliono conformarsi alla recente riforma: per consentire un controllo più mirato e meno impegnativo si deve valorizzare l'elemento soggettivo; in questo modo si limiterebbe la vigilanza di sole quelle operazioni rilevanti per la società stessa, laddove per rilevanza economica- tributaria si intende il coinvolgimento di una ingente somma di denaro. Come stabilire quando l'operazione coinvolge ingenti somme di denaro? Si prenderà di riferimento il volume di affari della persona giuridica che, nel caso concreto, ha posto in essere l'operazione commerciale oggetto di monitoraggio e controllo. Infatti, se ciò che si contesta alla società è una sorta di colpa organizzativa che non ha evitato la fattispecie di reato, non si può non riporre attenzione al profilo della colpa: in tal modo si evita che una società debba effettuare verifiche mirate e approfondite in relazione a tutte le operazioni compiute, anche di scarsissima rilevanza; e che una eventuale contestazione di irregolarità di una singola operazione per importi minimali possa

¹⁴⁴ G. VARRASO, A. PERINI, *La compliance ex d. lgs. n. 231/2001 e i reati tributari*, in www.aodv231.it, 2020, p. 101.

comunque far scattare il procedimento di responsabilità ex d. lgs. n. 231/2001 in capo alla società¹⁴⁵.

3. Cumulo sanzionatorio e divieto del *ne bis in idem*

L'attuale assetto normativo in tema di sanzioni previste come reazione all'infedeltà fiscale prevede l'irrogabilità a carico dell'ente delle sanzioni contemplate nel d. lgs. n. 231/2001 e quelle di cui al d. lgs. n. 472/1997¹⁴⁶.

Entra in contrasto con il divieto del *ne bis in idem* per cui per uno stesso fatto nessun soggetto può essere giudicato o punito due volte¹⁴⁷.

Ripercorrendo la storia del *ne bis in idem* precisiamo, innanzitutto, che il principio rappresenta l'evoluzione del brocardo di diritto romano *bis de eadem re ne sit actio* (letteralmente «che non vi sia azione due volte in ordine alla medesima cosa»), comprensivo del *ne bis in idem* sostanziale e processuale.

Il principio assume rilevanza sia a livello sovranazionale che nazionale: per quanto riguarda quest'ultimo piano la norma di riferimento è l'art. 649 c.p.p. il quale impedisce che «*l'imputato prosciolto o condannato con sentenza o decreto penale divenuti irrevocabili non può essere di nuovo sottoposto a procedimento penale per il medesimo fatto, neppure se questo viene diversamente considerato per il titolo, per grado o per le circostanze*».

Secondo la tesi giurisprudenziale maggioritaria il medesimo fatto si ha qualora due o più fatti sono caratterizzati da stessi condotta, nesso causale ed evento.

Rilevante è la sentenza della Corte di Cassazione, Sezioni Unite, n. 34655/2005, dinanzi cui è stata rimessa la questione dalla Sezione II della Cassazione, dinanzi alla quale, a sua volta, era stata impugnata la sentenza di primo grado del Tribunale di Brescia che aveva pronunciato una sentenza di non doversi

¹⁴⁵ N. DE RENZIS SONNINO, *Prime brevi riflessioni sull'adeguamento dei modelli organizzativi conseguente all'inserimento dei reati tributari nel novero delle fattispecie di responsabilità ex d. lgs. n. 231/2001*, in *Sistema Penale*, 2020, p. 165.

¹⁴⁶ Rubricato *Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi*, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

¹⁴⁷ M. SCOLETTA, *Condotte riparatorie e ne bis in idem nella responsabilità delle persone giuridiche per illeciti tributari*, in *Sistema Penale*, 2022, p. 1.

procedere perché i reati contestati agli imputati erano già stati oggetto di una precedente sentenza di condanna; la ragione dell'impugnazione è che in tale caso la sentenza di condanna non era ancora passata in giudicato, quindi, secondo la posizione dell'impugnante, non troverebbe applicazione l'art. 649 c.p.p. (che, invece, fa esplicito riferimento all'irrevocabilità della sentenza). Le Sezioni Unite affermano, però, come, anche in assenza di precedente giudicato, il secondo processo per i medesimi fatti avverso lo stesso soggetto non può che essere improcedibile. La conclusione a cui giungono si basa su principi generali dell'ordinamento giuridico ricavabili dall'art. 12 delle disposizioni preliminari al codice civile per cui il *ne bis in idem* è da intendere come un principio generale che permea l'intero ordinamento giuridico, e dall'art. 112 della Costituzione, che prevede l'obbligatorietà dell'azione penale e non ne contempla la reiterabilità in quanto il potere si esaurisce con la prima azione penale, anche in assenza di precedente giudicato¹⁴⁸; l'esito della Cassazione è, inoltre, inerente alla *ratio* stessa del *ne bis in idem*, che, infatti, mira a evitare un eccessivo sacrificio per l'imputato. Il ragionamento, dunque, si basa su esigenze di giustizia sostanziale, ma, seppur condivisibile, non trova solido fondamento nel dato normativo in quanto si deve comunque far riferimento all'art. 649 c.p.p. che, come detto pocanzi, richiede espressamente l'irrevocabilità della precedente sentenza (o decreto penale) di condanna o di proscioglimento.

Residua, così, per l'interprete, un dubbio interpretativo, per la risoluzione del quale non può che auspicarsi un intervento del legislatore.

Sono state, inoltre, nel tempo, sollevate questioni di legittimità costituzionale dell'articolo 649 c.p.p., una delle quali richiamata dalla stessa sentenza delle Sezioni Unite n. 34655/2005 di cui prima: in tale occasione si lamentava la legittimità dell'art. 649 c.p.p. nella parte in cui prevede il divieto di secondo

¹⁴⁸ Cass. Pen., Sez. Un., 28 giugno 2005, n. 34655 che afferma che «le situazioni di litispendenza, non riconducibili nell'ambito dei conflitti di competenza di cui all'art. 28 c.p.p., devono essere risolte dichiarando nel secondo processo, pur in mancanza di una sentenza irrevocabile, l'improponibilità dell'azione penale in applicazione della preclusione fondata sul principio generale del *ne bis in idem*, sempreché i due processi abbiano ad oggetto il medesimo fatto attribuito alla stessa persona, siano stati instaurati ad iniziativa dello stesso ufficio del pubblico ministero e siano devoluti, anche se in fasi o in gradi diversi, alla cognizione di giudici della stessa sede giudiziaria».

giudizio solo nel caso in cui vi sia stata precedente sentenza passata in giudicato; la Corte costituzionale, però, dichiara la questione manifestamente infondata, anche se probabilmente, se fosse stata accolta, e conseguentemente recepita anche dal legislatore, sarebbe stato risolto il dubbio interpretativo che lascia perplessi gli interpreti a seguito della pronuncia della Cassazione nel 2005. Più di recente, tramite la sentenza n. 149/2022 (depositata il 16 giugno 2022 e pubblicata in G.U. il 22 giugno 2022), la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p. nella parte in cui non prevede che il giudice debba pronunciare sentenza di proscioglimento o di non luogo a procedere nei confronti dell'imputato che, in relazione alla medesima violazione, sia stato già sottoposto a un procedimento amministrativo di carattere punitivo, ormai concluso¹⁴⁹. È stata accolta tale questione sollevata dal Tribunale di Verona che sottolinea il contrasto dell'art. 649 c.p.p. con il diritto al *ne bis in idem* così come riconosciuto dalla Corte Europea dei diritti dell'uomo. La Corte costituzionale afferma come «il diritto al *ne bis in idem* [...] trova esplicito riconoscimento, a livello internazionale, nell'art. 4, paragrafo 1, Prot. n. 7 CEDU, ove si prevede che nessuno può essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato a seguito di una sentenza definitiva conformemente alla legge e alla procedura penale di tale Stato. La *ratio* primaria della garanzia è dunque quella di evitare l'ulteriore sofferenza, e i costi economici, determinati da un nuovo processo in relazione a fatti per i quali quella persona sia già stata giudicata. Pertanto, la duplicazione di sanzioni – e prima ancora di procedimenti – per la medesima violazione determina sofferenze e costi ingiustificati per la persona interessata; per evitarli, è necessario che il procedimento penale si concluda non appena la sanzione amministrativa già irrogata nei suoi confronti diventi definitiva¹⁵⁰». Significativa, poi, è anche la sentenza n. 222/2018, in cui la Corte costituzionale ha esaminato la compatibilità di una normativa italiana che

¹⁴⁹ Ufficio comunicazione e stampa della Corte costituzionale, *Ne bis in in idem e doppio binario sanzionatorio: una prima pronuncia di illegittimità costituzionale*, 2022.

¹⁵⁰M. SCOLETTA, *Uno più uno anche a Roma può fare due: la illegittimità costituzionale del doppio binario punitivo in materia di diritto d'autore*, in *Sistema Penale*, 2022, p.p. 10-16; Ufficio comunicazione e stampa della Corte costituzionale *Ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio: una prima pronuncia di illegittimità costituzionale*, 16 giugno 2022.

permette di avviare un procedimento penale per omesso versamento dell'IVA a carico di una persona già destinataria di una sanzione amministrativa definitiva per i medesimi fatti, con il *ne bis in idem*. La Corte costituzionale ha dichiarato inammissibili le questioni di legittimità costituzionale sollevate dal giudice *a quo* e ha giudicato che tale cumulo di procedimenti e di sanzioni costituisce una limitazione al diritto consacrato all'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'UE, ma che tale limitazione può essere giustificata sulla base dell'art. 52, paragrafo 1, della stessa. In tale contesto, essa ha rilevato che la normativa italiana in questione persegue la finalità di interesse generale di assicurare la riscossione integrale dell'IVA. Inoltre, tale normativa prevede, in maniera chiara e precisa, in quali circostanze l'omesso versamento dell'IVA può costituire oggetto di un cumulo di procedimenti e di sanzioni. La Corte costituzionale ricorda come la giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo «non afferma affatto che la mera sottoposizione di un imputato a un processo penale per il medesimo fatto per il quale egli sia già stato definitivamente sanzionato in via amministrativa integri, sempre e necessariamente, una violazione del *ne bis in idem*. Infatti, nella sentenza A e B contro Norvegia la Camera della Corte europea dei diritti dell'uomo ha ritenuto che debba essere esclusa la violazione del diritto sancito dall'art. 4 Prot. n. 7 Cedu allorché tra i due procedimenti – amministrativo e penale – che sanzionano il medesimo fatto sussista un legame materiale e temporale sufficientemente stretto»¹⁵¹.

Si ricordi, poi, il decreto di archiviazione del 9 novembre 2022 pronunciato dalla Procura di Milano¹⁵²(il c.d. caso DHL) per violazione del divieto di *ne bis in idem*, nonostante fosse stata riconosciuta la sussistenza, nel caso di specie, dei presupposti per la responsabilità amministrativa della società (vengono contestati all'ente gli illeciti di dichiarazione fraudolenta, interesse e vantaggio dell'ente e colpa in organizzazione per inidoneità delle cautele organizzative contenute nel Modello della Società a prevenire reati della specie di quello verificatosi). La persona giuridica era infatti destinataria di una duplice sanzione punitiva (tali dovendosi senz'altro qualificare, ai sensi degli *Engel criteria*, sia le sanzioni

¹⁵¹ In www.cortecostituzionale.it sentenza della Corte costituzionale n. 222/2018.

¹⁵² Decreto di archiviazione della Procura della Repubblica di Milano, 11 novembre 2022.

tributarie sia quelle comminate dal d.lgs. n. 231/2001) in relazione allo stesso fatto (fraudolenta dichiarazione dell'imposta sul valore aggiunto, condotta che integra sia un illecito amministrativo ai sensi dell'art. 1, co. 2, 3 e 5, co. 4 e 4- bis d. lgs. n. 472/1997, sia un reato tributario ex art. 2 d. lgs. n. 74/2000). Passando a svolgere l'A e B test, che definisce i limiti di tollerabilità dei meccanismi di doppio binario punitivo, la Procura rileva la carenza della *close connection in substance*. In particolare, si rileva come, a fronte della precedente irrogazione della sanzione amministrativa pecuniaria, non esista alcun meccanismo normativo di compensazione – analogo a quello vigente per le persone fisiche (ex artt. 19 ss. d.lgs. n. 74/2000) – che consenta di “proporzionare” la risposta punitiva che venga inflitta all'esito del secondo procedimento, ovvero di tenere conto della pena già eseguita ed eventualmente di scomputarla, allo scopo di evitare un cumulo punitivo eccessivo e dunque illegittimo. A questo punto assume rilevanza la severità della sanzione tributaria già eseguita, che la Procura giudica già ex se sufficiente a retribuire il disvalore complessivo del fatto; con l'effetto di rendere del tutto inutile ed eccessiva la pena potenzialmente irrogabile all'esito dell'accertamento positivo di responsabilità per la commissione del reato tributario oggetto di contestazione¹⁵³.

Per quanto riguarda le fonti internazionali del *ne bis in idem* citiamo l'art. 14 punto 7 del Patto internazionale sui diritti civili e politici per cui «nessuno può essere sottoposto a un nuovo giudizio o a una nuova pena, per un reato per il quale sia stato già assolto o condannato con sentenza definitiva in conformità al diritto e alla procedura penale di ciascun paese»; l'art. 4 del Protocollo addizionale n. 7 della Cedu secondo cui «nessuno potrà essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un'infrazione per cui è già stato scagionato o condannato a seguito di una sentenza definitiva conforme alla legge ed alla procedura penale di tale Stato»; l'art. 50 della Carta di Nizza che afferma come «nessuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato nell'Unione a seguito di una sentenza

¹⁵³ M. SCOLETTA, *Condotte riparatorie e ne bis in idem nella responsabilità delle persone giuridiche per illeciti tributari*, in *Sistema Penale*, 2022, p. p. 3-4.

penale definitiva conformemente alla legge». Solo, peraltro, da questo articolo capiamo che ciò vale anche per sentenze pronunciate in due Stati membri diversi.

Anche la casistica internazionale (recepita da quella interna¹⁵⁴) è rilevante; infatti, da ricordare, innanzitutto la sentenza della Corte di Strasburgo del 4 marzo 2014 (la nota sentenza Grande *Stevens* contro Italia): secondo i giudici della Corte Europea, dopo che sono state comminate sanzioni dalla Consob, l'avvio di un processo penale sugli stessi fatti a carico dei medesimi soggetti violerebbe il principio giuridico del *ne bis in idem*. I ricorrenti dopo essere stati sanzionati nel 2007 dalla Consob erano stati rinviati a giudizio, per essere poi assolti in primo grado e condannati in appello.

Anche se il processo innanzi alla Consob è amministrativo, infatti, le sanzioni inflitte possono essere considerate a tutti gli effetti come penali, anziché amministrative, vista l'eccessiva severità delle stesse – sia per l'importo che per le sanzioni accessorie – oltre che per le loro ripercussioni sugli interessi del condannato¹⁵⁵. Il *ne bis in idem* è automaticamente violato al semplice ricorrere dei due presupposti dell'*idem factum* e delle due sanzioni, almeno sostanzialmente, penali¹⁵⁶.

La già citata sentenza della Corte Edu A e B contro Norvegia evidenzia come in materia penal-tributaria è riscontrabile quella «stretta connessione obiettiva e temporale» tra i due procedimenti e, se questi non comportano eccessivo sacrificio per l'interessato e se le sanzioni risultano proporzionate e prevedibili, i sistemi punitivi impostati su doppio binario sanzionatorio sono legittimi e non costituiscono violazione del *ne bis in idem*.

Di conseguenza, la continuazione di un procedimento una volta che l'altro più celere sia divenuto definitivo non costituisce, di per sé, una violazione dell'art. 4, Prot.7 Cedu o dell'art. 50 della Carta: il *ne bis in idem*, diffuso dalla Corte Edu a

¹⁵⁴ Corte Cost., sent., n. 222 del 2019.

¹⁵⁵ Corte EDU: *ne bis in idem e sanzioni amministrative (Grande Stevens c. Italia)*, in *Giurisprudenza Penale*, 2014; sulla natura sostanzialmente penale di una sanzione si ricordino i c.d. criteri *Engel*; sul fine repressivo delle sanzioni finalizzate alla tutela di interessi tipicamente protetti dal diritto penale si ricordi la sentenza Menarini c. Italia del 27/9/11.

¹⁵⁶ A. PAZZAGLIA, *Il ne bis in idem nel diritto tributario*, in *giustizia-tributaria.it*, 2019, p. 7.

partire dalla sentenza A e B c. Norvegia è tutto sommato tollerante nei confronti di una duplicazione procedimentale, purché la normativa nazionale assicuri un coordinamento tra i procedimenti e sia in grado di contenere la risposta sanzionatoria proporzionata¹⁵⁷.

Fatta questa rapida disamina della più rilevante giurisprudenza nazionale e internazionale in materia di *ne bis in idem*, ci soffermiamo ora sulla questione del rapporto tra tale principio e la disciplina italiana che prevede sia responsabilità amministrativa a seguito della violazione di norme tributarie ex d. lgs. n. 472/1997, sia la responsabilità amministrativa dipendente da reato tributario ex art. 25- *quinquiesdecies* d. lgs. n. 231/2001; in particolare, il quesito concernente il rispetto del principio di *ne bis in idem* nel contesto tributario emerge in considerazione del fatto che sia il regime ex d. lgs. n. 231/2001, sia la sanzione pecuniaria ex art. 7 d. l. n. 269/2003 (entrambi rivolti alla persona giuridica), sulla base dei criteri *Engel*, sono riconducibili alla nozione di sanzione penale, in considerazione della loro natura punitiva e repressiva¹⁵⁸.

Le sanzioni amministrative tributarie italiane appaiono sostanzialmente penali, sulla base dei criteri *Engel*¹⁵⁹; la natura sostanzialmente penale si può desumere, innanzitutto dal fatto che il sistema sanzionatorio tributario si ispira a principi penalistici quali il principio di imputabilità in forza del quale nessuno può essere soggetto a sanzione amministrativa se al momento della commissione dell'illecito l'autore non era capace di intendere o di volere; il principio di colpevolezza per cui può essere soggetto a sanzione amministrativa solo chi abbia posto in essere la violazione con una propria azione imputabile al soggetto stesso a titolo di dolo o di colpa; il divieto di retroattività per cui nessuno può essere soggetto a sanzione amministrativa se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione dell'illecito; il principio del *favor rei* per il quale nessuno può essere soggetto a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile (ipotesi di *abolitio criminis*) e se la legge in vigore

¹⁵⁷ A. PAZZAGLIA, *Il ne bis in idem nel diritto tributario*, in *giustizia-tributaria.it*, 2019, p. 15.

¹⁵⁸ M. BELLACOSA, *L'inserimento dei reati tributari nel sistema 231: dal rischio di ne bis in idem alla implementazione del modello organizzativo*, in *Sistema Penale*, 2020, p. 139.

¹⁵⁹ Tali criteri sono: qualificazione della sanzione, natura sostanziale, natura e gravità della sanzione.

al momento della commissione della violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni differenti, la norma più favorevole avrà efficacia retroattiva ma non intacca i provvedimenti di irrogazione già emessi e definitivi; il principio di riserva assoluta di legge; l'istituto dell'autore mediato secondo il quale qualora taluno con violenza o minaccia o inducendo altri in errore o avvalendosi di persona incapace di intendere e di volere, determina la commissione di una violazione, risponderà dell'illecito al posto dell'autore materiale; il ravvedimento operoso per cui la sanzione sarà ridotta qualora gli obblighi violati siano stati successivamente soddisfatti¹⁶⁰.

Inoltre, le sanzioni previste dal d. lgs. n. 472/1997 mostrano connotati afflittivi così come richiesto dalla giurisprudenza europea. Si pensi, ad esempio, alle sanzioni tributarie previste per le violazioni di evasione, sottrazione od occultamento di imponibile in dichiarazione, o a quelle per condotta omissiva di presentazione della dichiarazione, le quali hanno sicuramente finalità afflittiva e sostanzialmente penale, non solo per il loro scopo punitivo, ma anche per la gravità delle stesse: esse sono determinate in percentuali rilevanti (90-180% o 120-240%) dell'imposta o della maggiore imposta dovuta, mentre la giurisprudenza sovranazionale ha considerato penali, sanzioni caratterizzate da percentuali di ricarico ben più basse (pronunce della Corte Edu *Jussila*, A e B, *Yukos* e *Lucky Dev*¹⁶¹).

Le garanzie previste dalla Cedu si applicano, infatti, non solo alle sanzioni qualificate come penali, ma anche a tutte quelle che siano tali sul piano sostanziale, con la conseguenza per cui la Corte Edu ha ritenuto applicabili anche in materia di sanzioni formalmente amministrative il principio del *ne bis in idem*.

Nel momento in cui si estende la responsabilità della persona giuridica al contesto degli illeciti tributari, era già prevista, ai sensi dell'art. 7 d. l. n. 269/2003 (convertito in l. n. 326/2003), un regime sanzionatorio amministrativo a carico

¹⁶⁰ G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, CEDAM, 2020, p.p. 316-318.

¹⁶¹ A. PAZZAGLIA, *Il ne bis in idem nel diritto tributario*, in *giustizia-tributaria.it*, 2019, p 16; la c.d. sentenza *Jussila* è n. 73053/2016, la c.d. sentenza *Yukos* è stata pronunciata il 18 luglio 2014, la sentenza *Lucky Dev* è la n. 7356/2010.

della persona giuridica¹⁶². Era, infatti, previsto che nel caso di commissione di illecito tributario amministrativo nell'interesse di un altro soggetto, se quest'ultimo è privo di personalità giuridica è obbligato a rispondere in solido con l'autore materiale; se il soggetto nel cui interesse viene commesso l'illecito è dotato di personalità giuridica (come, ad esempio, nel caso di società di capitali), le sanzioni amministrative sono esclusivamente a suo carico¹⁶³.

Per comprendere se risulta violato il *ne bis in idem* è necessario prenderne in considerazione i requisiti fondamentali: l'identità del fatto, l'identità del soggetto a carico del quale si svolge il procedimento e si irroga eventualmente la sanzione, la natura sostanziale della sanzione e la sussistenza o meno della connessione tra i due procedimenti.

Per quanto riguarda il requisito del medesimo fatto, alla luce della giurisprudenza nazionale e sovranazionale, sembrerebbe ravvisabile identità del fatto contestato nei due procedimenti; in merito a questo ambito, però, sono individuabili due distinti orientamenti dottrinali; secondo un primo orientamento tra l'oggetto del procedimento amministrativo tributario e quello di cui al d. lgs. n. 231/2001 non sarebbe ravvisabile medesimezza fattuale¹⁶⁴ perché il primo procedimento sorge per effetto della natura contributiva dell'ente, il secondo presuppone un difetto organizzativo dello stesso; inoltre mentre le persone giuridiche sono destinatarie uniche ed esclusive della sanzione amministrativa tributaria (ex art. 7, d. l. n. 269/2003), gli enti privi di personalità giuridica risultano soggetti al relativo pagamento come obbligati solidali e, in quanto tali, possono (per espressa

¹⁶² M. BELLACOSA, *L'inserimento dei reati tributari nel sistema 231: dal rischio di ne bis in idem alla implementazione del modello organizzativo*, in *Sistema Penale*, 2020, p. 138. L'articolo 7 del d. l. n. 269/2003 prevede che «le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica». Si ricordano anche l'art. 19 del d.lgs. n. 74/2000, in tema di "principio di specialità", e l'art. 11, comma 1, del d.lgs. n. 472/1997, intitolato "Responsabili per la sanzione amministrativa". Sulla base di tali previsioni normative, la commissione di un illecito penale tributario nell'ambito di contribuenti/persone giuridiche comporta l'irrogazione in capo all'ente delle sanzioni amministrative che derivano dalla condotta illecita, in deroga al principio di specialità ex art. 19 d.lgs. n. 74/2000

¹⁶³ G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, CEDAM, 2020, p.p. 317-322.

¹⁶⁴ F. PIERGALLINI, *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente*, in *Sistema Penale*, 2020, p. p. 23-24; F. MAZZACUVA, *L'ingresso dei reati tributari nel sistema della responsabilità ex crimine degli enti collettivi*, in *Penale diritto e procedura*, 2020, p. 10.

previsione normativa) agire in regresso nei confronti della persona fisica (ex art. 11, d.lgs. n. 472/1997). Ancora, mentre «la responsabilità esclusiva o solidale (a seconda che l'ente abbia o meno personalità giuridica) ai sensi, rispettivamente degli artt. 7 d. lgs. n. 269/2003 e 11 d.lgs. n. 472/2997, si fonda soltanto sulla violazione tributaria commessa dal dipendente o dal rappresentante o dall'amministratore, anche di fatto, nell'esercizio delle proprie funzioni o incombenze, la contestazione mossa all'ente (ex art. 1 d. lgs. n. 231/2001) presuppone, come noto, un illecito complesso che neppure si esaurisce nel reato, ma piuttosto lo contiene¹⁶⁵».

Secondo un contrario e prevalente orientamento, invece, gli illeciti alla base dei due procedimenti sono sostanzialmente i medesimi poiché entrambi rappresentano la violazione di norme tributarie; è da sottolineare, però, che se è vero che la violazione della norma tributaria è condizione essenziale e sufficiente per la configurabilità dell'illecito amministrativo tributario, non si può dire lo stesso con riferimento all'illecito sanzionato ex d. lgs. n. 231/2001; in quest'ultimo caso, infatti, è condizione essenziale, ma non sufficiente a dar luogo all'illecito amministrativo dell'ente dipendente da reato¹⁶⁶.

Da un punto di vista pratico, tramite il procedimento penale avverso la persona giuridica si contesta non solo la commissione di un reato presupposto, ma anche la colpa di organizzazione: è più corretto allora concludere che l'oggetto dei due procedimenti è diverso? Forse sì e allora il requisito della medesimezza fattuale non verrebbe soddisfatto.

Per quanto riguarda la riconducibilità delle due sanzioni previste alla *matèrie penale*, possiamo concludere che entrambe sono penali in quanto entrambe caratterizzate da natura afflittiva e punitiva.

Come emerso dalla giurisprudenza sovranazionale, in particolare a seguito della sentenza A B c. Norvegia, non è vietato a priori lo svolgimento di due

¹⁶⁵D. PIVA, *Reati tributari e responsabilità dell'ente: una riforma nel ma non di sistema*, in *Sistema Penale*, 2020 p. 4-9.

¹⁶⁶M. BELLACOSA, *L'inserimento dei reati tributari nel sistema 231: dal rischio di ne bis in idem alla implementazione del modello organizzativo*, in *Sistema Penale*, 2020, p. 139.

procedimenti paralleli avverso la medesima persona e per gli stessi fatti, purché, però, perseguano scopi differenti, sia ravvisabile tra i due una sufficiente connessione, ciò non rappresenti un eccessivo sacrificio per l'imputato, che la sanzione sia prevedibile e proporzionata (si deve, cioè, tenere in considerazione l'entità della sanzione prevista nel procedimento più celere e che, quindi si è per primo concluso) e che i due procedimenti siano caratterizzati da una collaborazione efficace tra le autorità procedenti.

Con riferimento allo scopo dei due procedimenti, anche se entrambi hanno come obiettivo quello repressivo, si è osservato come solo quello di cui al d. lgs. n. 231/2001 mirerebbe al recupero della legalità dell'ente; infatti, nel caso in cui quest'ultimo riesca a eliminare le conseguenze dannose o pericolose derivanti dal reato e adotti e attui efficacemente il modello organizzativo idoneo a prevenire reati della specie di quello verificatosi e mette a disposizione il profitto del reato al fine della sua confisca, non si applicherebbero le sanzioni interdittive. In realtà, a ben vedere, anche il procedimento amministrativo tributario mira al recupero della legalità e ciò appare evidente se prendiamo in considerazione gli effetti derivanti dal ravvedimento operoso del contribuente infedele.

I due procedimenti (quello tributario- amministrativo e quello penale) potrebbero considerarsi avvinti da una stretta connessione sostanziale solo nel caso in cui siano condotti in modo da evitare, per quanto possibile, ogni duplicazione nella raccolta e nella valutazione della prova. La fase di raccolta e valutazione delle prove, però, sono differenziati nel processo tributario e penale, non vi è alcuna interazione fra giudice penale e giudice tributario. Si pensi, innanzitutto, alle limitazioni della prova che caratterizzano il processo tributario (come il divieto di testimonianza); si pensi al fatto che l'efficacia vincolante del giudicato penale, ai sensi dell'art. 654 c.p.p., non opera nel processo tributario, nel quale, d'altra parte, possono valere anche presunzioni semplici che non sono idonee a supportare una pronuncia penale (Cassazione civile, sezione V, n. 3724/2010); il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza definitiva in materia di reati tributari, estendendone automaticamente gli effetti al processo tributario, ma deve valutarne autonomamente la portata; e, viceversa, nel processo penale si deve riconoscere al giudice piena autonomia nella

valutazione del giudicato extraprocessuale, tra cui la sentenza tributaria (Cassazione penale, sez. III, n. 14855/2012)¹⁶⁷; il diritto tributario è incentrato su presunzioni, ispirate a un'inversione dell'onere della prova favorevole all'Amministrazione finanziaria, mentre il diritto penale (e, in particolare, il diritto processuale penale) è sorretto dal principio del libero convincimento del giudice e dall'onere, a carico dell'accusa, di provare la colpevolezza dell'imputato al di là di ogni ragionevole dubbio.

Nell'ordinamento italiano non pare, quindi, che vi sia una connessione tra processo penale e tributario così come voluto dalla giurisprudenza europea: tale assenza di connessione (nonostante vi siano anche alcune pronunce che suggeriscono il contrario¹⁶⁸) si deduce (oltre che dagli elementi appena enunciati) innanzitutto, dallo stesso dato normativo: l'art. 20 d. lgs. n. 74/2000 stabilisce che il procedimento amministrativo e tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti dal cui accertamento dipenda la relativa definizione.

Oggi, a seguito di modifiche intervenute nel corso degli anni, il rapporto tra i due procedimenti è disciplinato dal principio di specialità ai sensi dell'art. 19 d. lgs. n. 74/2000: *«quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II (sui delitti) e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disciplina speciale»*. A ben vedere, però, il criterio di specialità, così come disciplinato, non è soddisfacente. Nella prassi l'art. 19 d. lgs. n. 74/2000 subisce numerose deroghe, così frequenti che sembra, di fatto, disapplicato in modo da rendere possibile la violazione del *ne bis in idem*; una prima deroga è rappresentata proprio dall'art. 20 d. lgs. n. 74/2000 secondo cui il giudicato penale non si ripercuote su quello tributario e i due procedimenti proseguono parallelamente; una seconda deroga si individua negli artt. 3 e 479 c.p.p. secondo cui il processo penale non può sospendersi in attesa della definizione di quello tributario. Dunque, gli artt. 19 e 20 d. lgs. n. 74/2000 paiono entrare in collisione perché, mentre l'art. 19 prevede l'applicazione della sola sanzione speciale, l'art.

¹⁶⁷ A. PAZZAGLIA, *Il ne bis in idem nel diritto tributario*, in *giustizia-tributaria.it*, 2019, p. 17.

¹⁶⁸ Cass., sez. III pen., n. 20887/2015; A. PAZZAGLIA, *Il ne bis in idem nel diritto tributario*, in *giustizia-tributaria.it*, 2019, p. p. 16-17.

20 dispone che i due procedimenti procedano paralleli tra loro, senza alcun rapporto vicendevole, causando teoricamente l'irrogazione di entrambe le sanzioni, penale e amministrativa¹⁶⁹.

Non è predisposto, infatti, un criterio o un'autorità cui spetti il compito di individuare a priori quale delle due sanzioni debba considerarsi speciale rispetto all'altra. A queste contraddizioni cerca di rispondere – senza successo – il successivo art. 21 d. lgs. n. 7/2000, che prevede la sospensione dell'esecuzione della sanzione amministrativa nei confronti del soggetto sottoposto a procedimento penale per lo stesso fatto, fino al momento in cui tale procedimento sia definito con provvedimento di archiviazione, sentenza irrevocabile di assoluzione o proscioglimento. La conseguenza del combinato disposto dei tre articoli è che, se l'imputato viene condannato, le sanzioni amministrative diverranno ineseguibili, viceversa, se l'imputato è assolto, esse torneranno eseguibili.

I tre articoli, per come formulati, oltre a presentare notevoli problemi di coordinamento tra loro, si pongono in netto contrasto con il principio del *ne bis in idem*. Da un lato, infatti, il principio di specialità, imporrebbe all'interprete di scegliere la sanzione speciale tra le due astrattamente applicabili al caso di specie, onde evitare che lo stesso soggetto sia punito due volte per lo stesso fatto; dall'altro, il combinato disposto degli artt. 19, 20 e 21 d. lgs. n. 74/2000, comporta, di fatto, la violazione del *ne bis in idem*, perché l'art. 19 d. lgs. n. 74/2000 opera solo a posteriori, una volta che il procedimento penale si sia concluso. L'art. 21 d. lgs. n. 74/2000 prevede che venga irrogata comunque la sanzione amministrativa anche di fronte a un illecito penalmente rilevante, in tal caso sospendendone l'eseguità fino all'esito del procedimento penale, rinunciandovi in caso di sentenza di condanna e riassumendola in caso di assoluzione. Questa impostazione, la cui *ratio* è quella di evitare vuoti di reazione

¹⁶⁹ M. TORTORELLI, *L'illecito penale tributario e il suo doppio. Dal dialogo (mancato) tra le Corti ad un auspicabile intervento legislativo*, in *Archivio Penale*, 2018, p.p. 3- 5; A. PAZZAGLIA, *Il ne bis in idem nel diritto tributario*, in *giustizia-tributaria.it*, 2019, p.p. 18- 21.

da parte dell'ordinamento, causa però una sicura violazione del *ne bis in idem*, così come interpretato dalle Corti europee¹⁷⁰.

La soluzione più adeguata a impedire il concorso tra le sanzioni penali e quelle tributarie sarebbe prevedere le sole sanzioni amministrative per gli illeciti ritenuti meno gravi e quelle penali per quelli più gravi, superando così il sistema attuale degli artt. 19, 20 e 21 d.lgs. n. 74/2000¹⁷¹.

Convieni, dunque, tornare all'esclusività della sanzione penale in certi settori e limitare le sanzioni amministrative tributarie ad altri, senza possibilità alcuna di sovrapposizione o di concorrenza. Le sanzioni penali, alla luce del principio di necessità e residualità dell'intervento punitivo, dovrebbero costituire l'*extrema ratio* di fronte ai comportamenti più riprovevoli e connotati dal più alto disvalore sociale, come le fattispecie frodatorie, ove si utilizzano documenti, fatture o altri strumenti falsi, al solo fine di evadere le imposte¹⁷².

4. Rapporto tra l'articolo 13 (comma 2) d. lgs. n. 74/2000 e il principio di autonomia dell'ente

Il d.lgs. n. 231/2001 è tendenzialmente basato sul principio del cumulo delle responsabilità, per cui il crimine di impresa non è solo un fatto dell'individuo, ma, soprattutto, di organizzazione e, dunque, entrambi gli "attori" devono essere corresponsabilizzati.

L'art. 8 d. lgs. n. 231/2001, tuttavia, introduce un originale paradigma imputativo improntato sul principio di autonomia, con lo scopo di evitare che talune vicende relative alla persona fisica possano escludere la responsabilità dell'ente. In particolare, la norma prevede che questa permanga anche quando l'autore del reato non è stato identificato o non è imputabile o quando il reato si estingue per una causa diversa dall'amnistia.

¹⁷⁰ A. PAZZAGLIA, *Il ne bis in idem nel diritto tributario*, in *giustizia-tributaria.it*, 2019, p.p. 18-21.

¹⁷¹ A. M. DELL'ORSO, I. PELLECCIA, *Reati tributari e responsabilità degli enti ai sensi del d. lgs. n. 231 del 2001: alcuni profili problematici*, in *dirittobancario.it*, 2020, p.p. 11-12.

¹⁷² A. PAZZAGLIA, *Il ne bis in idem nel diritto tributario*, 2019, p.p. 18-22.

La previsione dell'art. 8 d. lgs. n. 231/2001, coniata quasi vent'anni fa, quando i reati presupposto della responsabilità dell'ente erano assai limitati, alimenta, oggi, con un catalogo notevolmente ampliato, problemi applicativi, anche alla luce del proliferare di ulteriori ipotesi di non punibilità¹⁷³. Tra queste ricordiamo una delle più recenti introdotta dal d. l. n. 34/2023 (il c. d. decreto bollette): tale causa di non punibilità è riferibile ad alcuni reati tributari ed è speciale rispetto a quella di cui all'art. 13 d. lgs. n. 74/2000; entrambe le cause si riferiscono agli stessi illeciti (omesso versamento di ritenute certificate, omesso versamento dell'IVA e indebita compensazione); per quanto riguarda, invece, il principale aspetto differenziale ricordiamo il termine ultimo entro cui va effettuato il pagamento del debito tributario: prima della dichiarazione di apertura di dibattimento di primo grado (ai sensi dell'art. 13 d. lgs. n. 74/2000) e prima della pronuncia della sentenza di appello (ai sensi dell'articolo 23 d. l. n. 34/2023)¹⁷⁴.

È sulla base di questa premessa che occorre riflettere circa l'applicabilità dell'art. 13, co. 2, d. lgs. n. 74/2000 all'ente; tale articolo prevede la non punibilità dei principali reati tributari (artt. 2, 3, 4 e 5 d. lgs. n. 74/2000) in caso di integrale pagamento del debito fiscale, purché avvenuto prima della conoscenza, da parte dell'autore materiale del reato, dell'attività di accertamento; più nello specifico, nel caso di illeciti di cui agli artt. 10- *bis*, 10- *ter* e 10- *quater* d. lgs. n. 74/2000 co. 1, è necessario che l'adempimento tributario avvenga prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado. La causa di non punibilità ha natura oggettiva e una *ratio* riparativa, volta a favorire il soddisfacimento di c. d. esigenze di cassa¹⁷⁵.

Il legislatore, però, non si è pronunciato circa l'estendibilità di tali cause di esclusione della punibilità delle persone fisiche agli enti, a meno che non abbia

¹⁷³ F. PIERGALLINI, *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente*, in *Sistema Penale*, 2020, p.p. 16-17.

¹⁷⁴ G. L. GATTA, *Tregua fiscale e nuova causa di non punibilità dei reati tributari attivabile fino al giudizio d'appello. E il PNRR?*, in *Sistema Penale*, 2023, p. p. 1-2.

¹⁷⁵ F. GIUNTA, *L'ente non punibile. Prendendo spunto dall'evasione fiscale riparata*, in *Rivista* 231, 2020, p. 1; A. LANZI, P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, CEDAM, 2020, p. 119.

ritenuto che nel d. lgs. n. 231/2001 fosse già contenuta la risposta e che spettasse all'interprete trovarla¹⁷⁶.

Il sistema di responsabilità delle persone giuridiche risponde ad uno scopo ben preciso, che vale a contraddistinguere rispetto sia ai delitti di cui al d. lgs. n. 74/2000 sia agli illeciti amministrativi tributari: tale scopo si indentifica con la funzione, che l'ordinamento affida agli enti collettivi, di prevenire i reati al loro interno e, forse, proprio in ragione del diverso scopo perseguito appare giustificabile la mancata estensione delle cause di esclusione della punibilità delle persone fisiche agli enti¹⁷⁷.

Sul tema due disposizioni del "sistema 231" risultano particolarmente significative, l'una riguardante i profili sostanziali e l'altra quelli processuali della responsabilità dell'ente. Per un verso, si può richiamare la disciplina di cui all'art. 26, co. 2 d. lgs. n. 231/2001, secondo il quale l'ente «*non risponde quando volontariamente impedisce il compimento dell'azione o la realizzazione dell'evento*». Si è al cospetto di una causa di esclusione della punibilità dell'ente, collegata – come si afferma nella relazione illustrativa – «alla filosofia preventiva che percorre trasversalmente l'intero decreto», in quanto «l'ente che volontariamente impedisce l'azione o la realizzazione dell'evento compie una inequivocabile scelta di campi in favore della legalità, disinnescando la fonte di rischio o comunque impedendo che la stessa sprigioni definitivamente i suoi effetti dannosi». Per altro verso, guardando al procedimento, la contestazione rivolta all'ente deve contenere, oltre all'«*indicazione del reato da cui l'illecito dipende*», anche «*l'enunciazione, in forma chiara e precisa, del fatto che può*

¹⁷⁶ F. GIUNTA, *L'ente non punibile. Prendendo spunto dall'evasione fiscale riparata*, in *Rivista 231*, 2020, p. p. 1-2.

¹⁷⁷ A sostegno di questa conclusione si osserva come la giornata trascorsa in esecuzione del programma della messa alla prova (art. 657- *bis* c.p.) viene computata al fine del calcolo dell'ammontare della pena solo con riferimento ai casi in cui si ricorra a tale istituto nei confronti degli adulti, e non anche nei confronti dei minori, nonostante l'istituto della messa alla prova sia stato originariamente pensato proprio per i minori. Questa distinzione è stata elaborata dalla giurisprudenza proprio in virtù della diversità di scopi e obiettivi perseguiti dalla messa alla prova nei confronti di adulti e minori.

comportare l'applicazione delle sanzioni amministrative» (dell'art. 59, co. 2, d. lgs. n. 231/2001)¹⁷⁸.

La relazione al d. lgs. n. 231/2001¹⁷⁹ afferma che, nonostante il meccanismo punitivo sia stato congegnato in modo tale da rendere le vicende processuali delle persone fisiche e quelle dell'ente tra loro strettamente correlate (il *simultaneus processus* risponde sia ad esigenze di economia sia alla necessità di far fronte alla complessità dell'accertamento), in talune ipotesi, tale inscindibilità può venir meno; ciò accade quando le persone fisiche e giuridiche adottano strategie processuali differenti e, prima ancora della nascita del procedimento, quando l'autore del reato non sia stato identificato ovvero non sia imputabile (ex art. 8, co. 1 d. lgs. n. 231/2001). Secondo quanto disposto dalla Relazione, in queste ipotesi non vi sarebbe ragione di escludere la responsabilità dell'ente perché è proprio in tali casi che si avverte l'esigenza di sancire la responsabilità delle persone giuridiche. Si pensi al caso in cui il reato risulti riconducibile ai vertici dell'ente, ma manchi o sia insufficiente la prova della responsabilità individuale di costoro: l'omessa disciplina di tali ipotesi rappresenterebbe una grave lacuna legislativa, per cui ne dovrà rispondere l'ente (a condizione, evidentemente, che ad esso sia imputabile una colpa di organizzazione consistente nella mancata adozione ovvero nel carente funzionamento del modello organizzativo e preventivo). L'unica eccezione, come ricordato prima, è rappresentata dal caso di estinzione del reato per amnistia, anche se resta ferma la possibilità che l'ente che abbia interesse ad un'assoluzione nel merito, possa, così come la persona fisica, rinunciare all'effetto estintivo dell'amnistia (art. 8, co. 3 d. lgs. n. 231/2001).

Ma, a fronte dell'assenza di una specifica previsione legislativa, qual è la posizione di giurisprudenza e dottrina circa l'estendibilità della causa di esclusione della punibilità ex art. 13 d. lgs. n. 74/2000 anche agli enti?

¹⁷⁸ F. MAZZACUVA, *L'ingresso dei reati tributari nel sistema di responsabilità ex crimine degli enti collettivi*, 2019, in *Penale diritto e procedura*, p. 12.

¹⁷⁹ Relazione al d. lgs. n. 231/2001, par. 4.

Si contrappongono due tesi: una favorevole all'esclusione della punibilità dell'ente per illeciti amministrativi dipendenti da reati non punibili per la persona fisica, e l'altra, opposta, sfavorevole a questa soluzione.

Per quanto riguarda la prima tesi sono state evidenziate una serie di argomentazioni in suo sostegno: innanzitutto, viene sottolineato come le cause di estinzione del reato presupposto costituiscono solo una *species* del più ampio *genus* delle cause di esclusione di punibilità e se è vero che tutte le cause di estinzione del reato sono anche cause di non punibilità, non è altrettanto vero il contrario: l'art. 8 d. lgs. n. 231/2001 fa riferimento solo alle cause di estinzione del reato, quindi si potrebbe affermare, proprio alla luce del fatto che non tutte le cause di esclusione di punibilità sono anche cause di estinzione del reato, che si estendono anche all'ente le cause di esclusione di punibilità di un reato presupposto¹⁸⁰. Alcuni autori sostengono come la non punibilità per motivi differenti da quelli a cui fa riferimento l'art. 8 d. lgs. n. 231/2001, nel salvare la persona fisica, salva anche la persona giuridica che, dunque, non potrà essere in alcun modo riconosciuta responsabile "penalmente"¹⁸¹. Tale ricostruzione sembra, però, essere eccessivamente forzare il testo normativo. Un'ulteriore argomentazione a favore di questa tesi è quella per cui la limitazione degli effetti della causa di non punibilità alle sole persone fisiche rappresenterebbe una violazione dell'art. 38 d. lgs. n. 231/2001 da cui è ravvisabile l'intento del legislatore di unire il procedimento a carico della persona fisica con quello della persona giuridica; di conseguenza prevedere che le cause di esclusione di punibilità operano solo nei confronti della persona fisica rappresenterebbe una distorsione della *ratio* dell'istituto del *simultaneus processus*. Prevedere, inoltre, la punibilità dell'ente per un reato considerato non punibile dall'ordinamento per le persone fisiche, sarebbe illogico.

¹⁸⁰ P. CIRILLO, *L'estensione della particolare tenuità del fatto agli enti al vaglio della Cassazione*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2018, p. p. 170-171.

¹⁸¹ P. CIRILLO, *L'estensione della particolare tenuità del fatto agli enti al vaglio della Cassazione*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2018, p. 172; l'autore sostiene che estendendo la portata normativa dell'articolo 8 del d. lgs. n. 231/2001 al di là del dato normativo si sta implicitamente confermando la natura sostanzialmente penale della responsabilità dell'ente.

In dottrina vi è chi auspica un atteggiamento da parte del legislatore (oltre che del giudice) che premi con maggior decisione i comportamenti virtuosi dell'ente nell'ottica di incentivare le scelte finalizzate alla riparazione del danno e, se sulla base di questa dottrina si ritiene (come già sottolineato in precedenza¹⁸²) applicabile l'art. 131- *bis* c.p., perché non dovrebbero estendersi anche in favore della persona giuridica le cause di esclusione della punibilità della persona fisica?

A favore dell'applicabilità della causa di non punibilità prevista dall'art. 13 d. lgs. n. 74/2000 alle persone giuridiche si ricorda che la persona fisica potrebbe aver interesse a pagare per non essere "punita", ma non avere le risorse per provvedervi; l'ente al contrario potrebbe avere la possibilità economica di pagare il *quantum* dovuto, ma non avere interesse a procedere all'autodenuncia esponendosi altrimenti al rischio di una sanzione pecuniaria elevata e ad una misura interdittiva¹⁸³: questo meccanismo, allora, pregiudica l'ente stesso, perché l'ente, consapevole che dal ravvedimento non ricaverà alcun beneficio immediato e diretto, potrebbe decidere di non estinguere il proprio debito tributario, impedendo, così, di fatto anche alla persona fisica di fruire della causa di non punibilità in questione. Proprio, allora, per incentivare, un comportamento di collaborazione dell'ente appare logico estendere l'applicazione delle cause di non punibilità previste dall'ordinamento per le persone fisiche anche a quelle giuridiche. Sempre nell'ottica di favorire e incentivare la collaborazione dell'ente nella "lotta" al contrasto di illeciti (non solo tributari) in attuazione della Direttiva UE 2019/1937 è stato emanato il d. lgs. n. 24/2023 riguardante la protezione delle persone che segnalano violazioni del diritto dell'Unione. Il decreto, le cui disposizioni hanno assunto efficacia dal 15 luglio 2023, abroga e modifica la disciplina nazionale previgente dell'istituto del c.d. *Whistleblowing*, includendo in un unico testo normativo il regime di protezione dei soggetti che segnalano condotte, ossia comportamenti, atti od omissioni, che costituiscono illeciti amministrativi, contabili, civili o penali, posti in essere in violazione di disposizioni

¹⁸² Cap. 1, par. 4.

¹⁸³ A. M. MAUGERI, *La funzione rieducativa della sanzione nel sistema della responsabilità amministrativa da reato degli enti ex d. lgs. n. 231/2001*, Giappichelli, 2022, p.p. 139-146.

nazionali ed europee e che ledono l'interesse pubblico o l'integrità dell'ente, purché le segnalazioni siano basate su elementi concreti.

Per quanto riguarda la tesi contraria all'applicazione alle persone giuridiche dell'art. 13 d. lgs. n. 74/2000, si sostiene come se l'art. 8 d. lgs. n. 231/2001 prevede che la responsabilità dell'ente non sia esclusa nel caso in cui l'autore del reato presupposto non sia identificato o imputabile, a maggior ragione non può essere esclusa nel caso in cui il reato sia stato commesso da soggetti identificati e imputabili¹⁸⁴; è, inoltre, come accennato pocanzi, la stessa Relazione al d. lgs. n. 231/2001 che sostiene tale tesi.

Sulla scia di questo secondo orientamento si ricorda la recente sentenza della Corte di Cassazione Penale, Sezione IV, n. 10143/2023 in tema di revisione della sentenza con cui si riconosce la responsabilità dell'ente (art. 630, co. 1, lett. a) c.p.p.) nonostante in separato giudizio si sia giunti all'assoluzione della persona fisica per il reato presupposto; la Corte d'appello di Campobasso ha dichiarato inammissibile l'istanza di revisione proposta dalla società ricorrente¹⁸⁵ per assenza dei presupposti applicativi dell'istituto della revisione perché, ai sensi dell'art. 8 d. lgs. n. 231/2001, la responsabilità dell'ente sussiste anche quando l'autore del reato non è stato identificato, e di conseguenza non è punibile.

Appare, allora, necessario individuare un rimedio a questo illogico rapporto tra l'art. 8 d. lgs. n. 231/2001 e l'art. 13 d. lgs. n. 74/2000. In proposito, possono prospettarsi diversi scenari: innanzitutto, sarebbe auspicabile un intervento del legislatore, che provveda ad armonizzare l'operatività della causa di non punibilità, di cui all'art. 13, co. 2 d. lgs. n. 74/2000, con la previsione dell'art. 8 d. lgs. n. 231/2001; sarebbe sufficiente modificare la prima, prevedendone, in maniera espressa, l'applicabilità anche agli enti.

In difetto di un simile intervento, è da verificare se si possano rintracciare soluzioni sul piano interpretativo.

¹⁸⁴ P. CIRILLO, *L'estensione della particolare tenuità del fatto agli enti al vaglio della Cassazione*, in *Dir. pen. cont.-Riv. Trim.*, 2018, p. 157.

¹⁸⁵ Sentenza n. 166/2021.

In quest'ottica, va riservata una speciale attenzione all'autorevole orientamento della dottrina, accolto anche dalla giurisprudenza, che, postulando la natura penalistica dell'illecito dell'ente, configura un'ipotesi di concorso necessario di persone fisiche e giuridiche nel medesimo reato. La condotta dell'ente si porrebbe, dunque, come accessoria a quella della persona fisica: si darebbe vita ad un'ipotesi di fattispecie a concorso necessario "a vettore unidirezionale", in cui, mentre rispetto alla persona fisica la fattispecie tipica può integrarsi anche in assenza di un contributo da parte della persona giuridica, perché possa ritenersi perfezionato l'illecito nei confronti dell'ente, deve ricorrere la duplice condizione che la condotta dell'ente si ponga in rapporto di accessorietà con quella dell'autore persona fisica e che sia a questa avvinta da un nesso funzionale/finalistico. Ad avvalorare la tesi in questione sarebbe, proprio, il disposto dell'art. 8 d. lgs. n. 231/2001, laddove, nell'affermare il principio di autonomia della responsabilità dell'ente nell'ipotesi di autore non identificato o non punibile, richiede che, in ogni caso, un fatto tipico e antiggiuridico, commesso da un autore persona fisica, sia stato realizzato nell'interesse o a vantaggio della persona giuridica. Aderendo a questa impostazione, l'asistematicità derivante dalla mancata interazione tra il meccanismo di decumulo unilaterale in danno dell'ente, previsto dall'art. 8, d. lgs. n. 231/2001 e la causa di non punibilità, di cui all'art. 13, co. 2 d.lgs. n. 74/2000, potrebbe essere superata a livello interpretativo, con l'applicazione del regime dettato dall'art. 119, co. 2 c.p. con riferimento alle circostanze oggettive del reato. La norma prevede, infatti, che tali circostanze, che escludono la pena, operino per tutti coloro che sono concorsi nel reato¹⁸⁶.

La responsabilità della persona giuridica, seppur entrata in vigore ormai da diversi anni, rappresenta ancora per alcuni aspetti un settore nuovo (basti pensare alla scarsa applicazione del d. lgs. n. 231/2001 in Italia) e ancor più recente è la disciplina in materia di illeciti tributari. Proprio per questo motivo,

¹⁸⁶ F. PIERGALLINI, *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente*, in *Sistema Penale*, 2020, p.p. 18-19.

dunque, non resta che attendere il sedimentarsi di orientamenti giurisprudenziali o interventi legislativi volti a chiarire gli aspetti esaminati.

CAPITOLO III

LA CONFISCA

1. La natura giuridica della confisca

La confisca rappresenta la sanzione principale applicabile all'ente responsabile ex d. lgs. n. 231/2001, ma la qualificazione giuridica dell'istituto- come vedremo nel corso della trattazione- non è così agevole con riferimento agli altri ambiti in cui trova applicazione.

Innanzitutto, è da chiarire come è più corretto parlare (nel contesto italiano e non solo) di diverse tipologie di confisca poiché non ne esiste solo una¹⁸⁷. Proprio per questo motivo non è individuabile una disciplina unitaria, l'unico tratto comune a tutte le varie ipotesi di confisca consiste nel risultato finale¹⁸⁸. La definizione che, infatti, accomuna tutte le tipologie di confisca è quella secondo la quale per confisca si intende una sottrazione o ablazione coattiva e definitiva di beni al loro titolare da parte dello Stato come conseguenza di un comportamento illecito o pericoloso.

Si può notare che nonostante i profondi mutamenti intervenuti nell'assetto dei sistemi punitivi e le trasformazioni delle funzioni degli strumenti sanzionatori nel corso della storia, la confisca mostra una presenza pressoché ininterrotta¹⁸⁹.

La confisca, infatti, esiste fin dal diritto romano che ne prevedeva l'utilizzo per colpire in tutto o in parte il patrimonio del reo indipendentemente dal collegamento dei beni con l'illecito commesso; una prima evoluzione dell'istituto avviene con l'Illuminismo durante il quale Beccaria evidenzia come il carattere

¹⁸⁷ Tra le diverse forme di confisca ricordiamo la confisca per equivalente, la confisca allargata, la confisca di prevenzione, la confisca disposta nei confronti dei soggetti condannati per associazione mafiosa, la confisca disposta nei confronti degli enti.

¹⁸⁸ D. ATTANASIO, *La metamorfosi della confisca in casi particolari: dalla criminalità organizzata alla legislazione penal- tributaria*, in *Sistema Penale*, 2020, p. 3.

¹⁸⁹ M. DI LELLO FINUOLI, *La confisca ante delictum e il principio di proporzione*, Giappichelli Editore, 2021, p. 1.

generale della confisca, così come fino a quel momento disciplinata e applicata, è vessatorio perché finisce con il “punire” non solo l’autore materiale dell’illecito, ma anche l’intera sua famiglia. Viene, allora, abolita la confisca generale; infatti, il codice Zanardelli del 1889 non prevedeva la confisca generale, ma solo, tra gli effetti delle condanne penali, una confisca speciale limitata ad alcuni beni collegati alla commissione dell’illecito. La confisca generale emerge nuovamente con il fascismo e negli anni immediatamente successivi alla caduta del regime; nello specifico durante il biennio 1944- 1946 sono stati emanati provvedimenti legislativi (d. lgs. n. 159/1944, d. lgs. n. 364/1945, d. lgs. n. 134/1946 e il d. lgs. n. 392/1946) che sanciscono la confisca dei beni di gerarchi fascisti e di coloro che si erano macchiati di reati di collaborazionismo con il regime.

Ad oggi, come ha sottolineato la dottrina, forse non è del tutto corretto affermare che la confisca generale non esiste più perché a ben vedere la confisca allargata (o per sproporzione), che colpisce somme di denaro e utilità varie di cui il condannato non può giustificare la provenienza in quanto appaiono sproporzionati rispetto al reddito dichiarato ai fini del pagamento dell’imposta sul reddito o alla propria attività economica salvo prova contraria, può riguardare beni non collegati con il delitto commesso e per questo sarebbe una tipologia di confisca generale. Figure di ablazione patrimoniale generale, potenzialmente applicabili all’intero patrimonio (in genere sempre riguardanti soggetti coinvolti in attività collegate al crimine organizzato) sono state introdotte, nel corso dell’ultimo decennio (e in taluni casi abrogate perché ritenute incostituzionali) anche negli ordinamenti statunitense, francese e tedesco¹⁹⁰.

Nel diritto penale moderno la confisca svolge un ruolo ormai centrale, poiché talvolta è più efficace delle tradizionali sanzioni detentive e pecuniarie¹⁹¹. In particolare, è nel settore della criminalità economica (o del profitto) che le confische mostrano una significativa forza espansiva. Negli ultimi decenni si è

¹⁹⁰ E. NICOSIA, *La confisca, le confische*, Giappichelli Editore, 2012, p.p. 6- 7.

¹⁹¹ L. CHIARELLI, *Corte costituzionale n. 5/2023: un’occasione per ribadire il ruolo preventivo della confisca senza condanna e del diritto penale moderno*, in *Sistema Penale*, 2023, p.p. 163-164.

assistito ad una così impattante espansione del ricorso alle confische che alcuni autori hanno riconosciuto in tale figura un terzo binario sanzionatorio¹⁹².

Una figura di confisca è disciplinata all'articolo 240, co. 1 c.p.: si tratta di una confisca generale per quanto riguarda il suo ambito di applicazione (poiché applicabile indistintamente a tutti i reati), ma speciale quanto all'oggetto poiché riguarda solo specifiche cose che sono servite o destinate alla commissione del reato. Tale figura di confisca è stata inserita dal legislatore tra le misure amministrative di sicurezza patrimoniale, al fine di enfatizzare la presunta natura *extrapenale* e la prevalente funzione special preventiva¹⁹³. Ha avuto, però, scarsa applicazione e questo si spiega alla luce di due sue caratteristiche: la facoltatività e il necessario nesso di derivazione delle cose da confiscare rispetto al reato commesso.

A partire dagli anni Ottanta del secolo scorso si avverte (in Italia e in tutta Europa) sempre più l'esigenza di prevedere efficaci mezzi di contrasto alle forme più gravi di criminalità e così la confisca ha subito una sempre più copiosa regolamentazione. Mediante diversi interventi legislativi (non sempre coordinati tra loro) sono state introdotte nell'ordinamento giuridico italiano numerose ipotesi di confisca: un primo gruppo è rappresentato dalle ipotesi di confisca nelle quali l'ablazione di uno o più beni si giustifica per il fatto che l'acquisto di tali beni è avvenuto illegittimamente. Di questo gruppo fanno parte la confisca delle cose che costituiscono il prezzo, il profitto o il prodotto del reato (*ex art. 240 c.p.*), l'ipotesi di confisca allargata¹⁹⁴(originariamente prevista dall'art. 12- *sexies* d. l. n. 306/1992 e oggi disciplinata dall'art. 240- *bis* c.p.), la confisca di prevenzione (oggi disciplinata dagli artt. 16 e seguenti del d. lgs. n. 159/2011- il codice delle leggi antimafia e delle misure di prevenzione) anche detta confisca senza condanna di beni di cui non si è acquisita la prova che provengano da un delitto

¹⁹² D. ATTANASIO, *La metamorfosi della confisca in casi particolari: dalla criminalità organizzata alla legislazione penale- tributaria*, in *Sistema Penale*, 2020, p. 5; alcuni autori che si pronunciano in tal senso sono Alessandri, Sgubbi, Mazzaccuva.

¹⁹³ E. NICOSIA, *La confisca, le confische*, Giappichelli Editore, 2012, p. 7.

¹⁹⁴ D. FONDAROLI, *La poliedrica natura della confisca*, in *Archivio Penale*, 2019, p. 2. La confisca allargata è anche detta confisca per sproporzione o speciale, ma tale autore ha sottolineato come il carattere di specialità di questa tipologia di confisca viene sempre meno a causa della costante espansione del concetto di profitto di reato.

ma, in presenza di presupposti richiesti, di cui si presume origine illecita. Il secondo gruppo comprende ipotesi di confisca dei beni strumentali, cioè, utilizzati o destinati ad essere utilizzati per commettere uno o più reati ed è prevista dall'art. 240, co. 1 c.p. e, in relazione a specifici reati, da più articoli quali l'art. 27-*bis* c.p., l'art. 416-*bis*, c. 7 c.p. Il terzo gruppo, infine, comprende quelle ipotesi di confisca di cose intrinsecamente illecite, cioè di quei beni la cui fabbricazione, detenzione o alienazione costituisce di per sé reato ed è prevista in via generale dall'art. 240, co. 2 c.p. che ne prevede l'applicazione obbligatoria anche se non è stata pronunciata la condanna.

Anche il legislatore dell'Unione europea con la direttiva 2014/42/UE ha dettato norme minime in materia di confisca dei beni nella consapevolezza che la prevenzione e il contrasto alla criminalità organizzata transfrontaliera, il cui motore principale è rappresentato dal profitto economico, dovrebbero essere conseguite neutralizzando i proventi da reato¹⁹⁵.

Un contributo importante al potenziamento della confisca è stato dato anche dalla giurisprudenza che, infatti, ha spesso interpretato estensivamente il suo campo di applicazione; il ricorso sempre più ampio dell'istituto ha, però, subito critiche dal punto di vista delle lesioni dei diritti fondamentali del singolo e dei principi penalistici derivanti, principalmente dalla dottrina e, a livello sovranazionale, dalla Corte europea dei diritti dell'uomo¹⁹⁶.

È proprio il ricorso sempre più ampio e facile all'istituto della confisca, da parte sia del legislatore che della giurisprudenza, che pone con ancora maggiore insistenza la necessità di riflettere sugli scopi e sulla legittimazione della misura. Con preoccupazione, infatti, la dottrina sottolinea l'esigenza che la confisca sia applicata nel rispetto dei diritti fondamentali dell'individuo e che non si traduca in

¹⁹⁵ T. TRINCHERA, *Confiscare senza punire? Uno studio sullo statuto di garanzia della confisca della ricchezza illecita*, Giappichelli Editore, 2023, p. 2.

¹⁹⁶ E. NICOSIA, *La confisca, le confische*, Giappichelli Editore, 2012, p.p. 16-17; alcune sentenze da cui emergono critiche sono la sent. Della Cass., Sez. un., n. 267/2004; corte cost., n. 239/2009; a livello sovranazionale si veda sent. Corte eur. dir. uomo, *Sud Fondi c. Italia*.

una compressione non giustificata del diritto di proprietà del destinatario¹⁹⁷. Le domande da porsi sono le seguenti: quali sono i presupposti che giustificano la limitazione della sfera individuale tramite confisca? E quali sono i suoi scopi? La risposta a questi interrogativi presuppone la soluzione di un ulteriore problema, consistente nella individuazione della natura giuridica della confisca.

Il problema della natura giuridica dell'istituto della confisca è stato, fin da tempi risalenti (e lo è tutt'ora), al centro di un acceso dibattito dottrinale e giurisprudenziale; è un tema che urge definizione perché dalla qualificazione giuridica dell'istituto derivano anche una serie di conseguenze rilevanti da un punto di vista pratico. La Costituzione, le fonti internazionali, il codice penale e le leggi speciali dettano una disciplina diversa sotto vari profili per le pene, le misure di sicurezza, le misure di prevenzioni, le misure civili e amministrative; inoltre, la qualificazione giuridica delle confische serve alla giurisprudenza per motivare l'adozione delle soluzioni applicative di volta in volta ritenute più efficaci in termini di raggiungimento degli scopi della misura¹⁹⁸.

Il problema riguarda sia la figura della confisca *ex art. 240 c.p.* che quelle introdotte successivamente, a prescindere dal fatto che alcune di queste, almeno formalmente, siano state classificate giuridicamente già dal legislatore (è questo il caso della confisca ai sensi dell'art. 240 c.p. e di quella in casi particolare di cui all'art. 240- *bis* c.p. inserite nel capo II del Libro I del codice penale, dedicato alle misure di sicurezza patrimoniali); la questione nasce dal fatto che la confisca viene utilizzata in modi e con fini anche molto diversi tra loro. La stessa Corte costituzionale, con sentenza n. 29/1961 riconosce il carattere poliedrico della confisca, affermando come «è noto che la confisca può presentarsi, nelle leggi che la prevedono, con varia natura giuridica. Il suo contenuto, infatti, è sempre la stessa privazione di beni economici, ma questa può essere disposta per diversi motivi e indirizzata a varie finalità. Ciò che, pertanto spetta di considerare non è una astratta e generica figura di confisca, ma, in concreto, la confisca così come

¹⁹⁷ T. TRINCHERA, *Confiscare senza punire? Uno studio sullo statuto di garanzia della confisca della ricchezza illecita*, Giappichelli Editore, 2023, p. 3; MAUGERI, *Le moderne sanzioni patrimoniali tra funzionalità e garantismo*, Milano, Giuffrè, 2001, pp. 625- 633.

¹⁹⁸ E. NICOSIA, *La confisca, le confische*, Giappichelli Editore, 2012, p. 69.

risulta da una determinata legge»; in un'altra sentenza, sempre della Corte costituzionale (Corte cost. n. 46/1964), si afferma che «la confisca non si presenta sempre di eguale natura e in un'unica configurazione, ma assume, in dipendenza delle diverse finalità che la legge le attribuisce, diverso carattere, che può essere di pena come anche di misura non penale».

Inquadrare giuridicamente la confisca è un aspetto importante non solo da un punto di vista teorico, ma anche e soprattutto da un punto di vista pratico: a seconda della sua collocazione giuridica si applicheranno all'istituto principi e norme differenti; se la confisca potesse essere considerata o assimilata a una vera e propria pena – a carattere afflittivo, repressivo e sanzionatorio – allora dovrebbero applicarsi ad essa i principi fondamentali e le garanzie che la Costituzione, la Cedu e le altre fonti internazionali dettano per le pene. Per converso, se la si considerasse, in accordo con la sua collocazione all'interno del Codice penale, alla stregua di una misura di sicurezza, ne deriverebbe che, non solo essa non sarebbe sottoposta al principio costituzionale di irretroattività della legge penale, ma ai sensi dell'art. 200 c.p. sarebbe regolata dall'opposto principio secondo cui troverebbe applicazione «*la legge in vigore al tempo dell'esecuzione*». Ne conseguirebbe che la confisca – in quanto misura di sicurezza – potrebbe essere disposta anche con riferimento a reati commessi nel tempo in cui non era legislativamente prevista o era prevista in forma diversa per quanto riguarda i presupposti o le modalità di applicazione. Questa conclusione, cui giunge la giurisprudenza con orientamento largamente maggioritario, non è condivisa da una parte della dottrina, la quale ritiene, in chiave garantistica, che il principio di irretroattività debba operare anche per le misure di sicurezza, come per le pene, e che l'art. 200 c.p. consenta solo l'applicazione retroattiva della legge sopravvenuta che disciplini in modo diverso modalità esecutive di una misura di sicurezza già esistente¹⁹⁹.

Lo statuto giuridico della confisca condiziona, non solo i limiti della sua applicabilità nel tempo, ma anche gli stessi presupposti per la sua applicazione:

¹⁹⁹ T. TRINCHERA, *Confiscare senza punire? Uno studio sullo statuto di garanzia della confisca della ricchezza illecita*, Giappichelli Editore, 2023, p 5.

così, ad esempio, se si esclude che la misura abbia natura sanzionatoria penale si può applicare a prescindere da una sentenza di condanna o anche in caso di morte del reo poiché non è concepibile l'applicazione di una pena in assenza di una sentenza di condanna o dopo la morte del reo, a carico degli eredi, perché ciò rappresenterebbe una violazione del principio di personalità della responsabilità penale di cui all'art. 27 Cost.²⁰⁰.

Spesso le norme che disciplinano le singole ipotesi di confisca non sono precise; quindi, spetta all'interprete riempire di contenuto il testo normativo, e così la natura giuridica dell'istituto si può dedurre dalla stessa applicazione a casi concreti della misura.

I fattori sulla base dei quali è possibile connotare giuridicamente ciascuna figura di confisca sono: il fine perseguito, i presupposti e le modalità di applicazione, i destinatari, l'oggetto e l'ambito di applicabilità nel tempo. E' proprio sulla base di queste variabili che dovrebbe essere possibile ricondurre ciascuna tipologia di confisca in una delle seguenti categorie: pena avente carattere afflittivo, repressivo e sanzionatorio; misura di sicurezza, applicata dal giudice penale a seguito di sentenza di condanna; misura di prevenzione, applicata quindi *ante delictum*; oppure misura civile o amministrativa a carattere tendenzialmente solo compensativo riparatorio finalizzato alla *restitutio in integrum*, cioè alla reintegrazione della situazione giuridica precedente alla condotta illecita o pericolosa commessa. Si tratta, però, di modelli astratti per cui l'inquadramento di ciascuna figura di confisca nell'uno o nell'altro risulta molto difficile, poiché ciascuna figura di confisca si presenta come figura ibrida che racchiude in sé caratteri propri di tutti o di alcuni modelli: anche da tale peculiarità si coglie il problema della individuazione della natura giuridica delle confische.

Il fatto che esistono più figure di confisca rende ancora più complesso determinarne la natura giuridica, perché, ovviamente, ciascuna di queste figure ha proprie caratteristiche. Di conseguenza la prevalente giurisprudenza e dottrina tende a trattare e analizzare separatamente le diverse ipotesi di confisca: le

²⁰⁰ T. TRINCERA, *Confiscare senza punire? Uno studio sullo statuto di garanzia della confisca della ricchezza illecita*, Giappichelli Editore, 2023, p. 5.

conclusioni a cui si giunge con riferimento a una, non sono allo stesso modo vavevoli e applicabili anche per un'altra.

In passato, legislatore e parte maggioritaria della giurisprudenza, tendevano a qualificare le diverse figure di confisca come misure *extrapenali*, in modo tale da svincolarle dal dovere di pieno rispetto dei principi e delle garanzie penali e costituzionali, oltre che di consentirne un'applicazione più ampia.

Nello specifico, la confisca ex art. 240 c.p. (confisca ordinaria) applicabile solo a determinati beni direttamente e a vario titolo collegati con il reato commesso, è collocata dal legislatore nel libro del codice penale dedicato alla disciplina delle misure di sicurezza patrimoniali le quali, anche se applicabili solo a seguito della commissione di un reato, richiedono un ulteriore requisito, ossia la pericolosità sociale del reo e dovrebbero avere come primario obiettivo quello di evitare la commissione di nuovi reati da parte del soggetto destinatario di tale misura. Rispetto, però, alle altre misure di sicurezza sono state individuate peculiarità tipiche della confisca che fanno sorgere comprensibili dubbi circa la sua effettiva natura *extrapenale*; tali tratti riguardano il suo carattere di perpetuità che comporta il permanere dei suoi effetti; l'irrelevanza del carattere di pericolosità sociale della persona e della cosa previsto per le misure di sicurezza; tendenziale inapplicabilità della confisca, salvo eccezioni, alle cose appartenenti a persona estranea al reato e, sul piano processuale, impugnabilità autonoma con gli stessi mezzi e mediante stesse modalità previste per i capi penali²⁰¹.

In dottrina è stato sottolineato come già all'interno dell'art. 240 c.p. sono individuabili più tipologie di confisca, per cui sarebbe più opportuno distinguere le singole sottocategorie; sulla base di questo orientamento si potrebbe qualificare come misura di sicurezza la confisca di cose che sono servite o destinate a commettere il reato (i c. d. *instrumenta delicti* ex art. 240, co. 1, prima parte c.p.) poiché persegue un fine special preventivo; si interpreta come pena la confisca di cose che costituiscono prodotto, profitto e prezzo del reato (art. 240, co. 1, seconda parte c.p.) che non sono di per sé pericolose, ma rappresentano il vantaggio ottenuto dalla commissione dell'illecito e, per il principio per cui un

²⁰¹ E. NICOSIA, *La confisca, le confische*, Giappichelli Editore, 2012, p.p. 27- 28.

reato non può costituire fonte di arricchimento e di vantaggio, vengono resi oggetto di tale confisca il cui fine è punitivo e afflittivo; per quanto riguarda le cose obiettivamente illecite (art. 240, co. 2 c.p.) quali armi, sostanze stupefacenti, banconote false la loro confisca ha come fine quello del ripristino della legalità violata dall'illecito commesso. Nemmeno questa ricostruzione, però, appare soddisfacente perché la confisca degli *instrumenta delicti* può non solo avere un fine special preventivo, ma anche punitivo afflittivo, e quindi essere considerata una pena, così come la confisca del prodotto, prezzo e costo del reato potrebbe aver anche effetti riparatori dell'equilibrio patrimoniale²⁰².

Le confische speciali, previste per precise tipologie di illeciti si distinguono dalla confisca ordinaria innanzitutto per il fatto che queste sono obbligatorie: qualora venga pronunciata sentenza di condanna deve essere necessariamente disposta anche la confisca prevista per quello specifico reato, non vi è discrezionalità del giudice. Tale obbligatorietà aiuta la qualificazione giuridica delle misure perché, infatti, uno degli elementi che è stato preso in considerazione per la qualificazione giuridica come pena delle confische è proprio il carattere obbligatorio della misura: nei casi in cui la confisca debba essere necessariamente disposta dal giudice a seguito della pronuncia della sentenza di condanna, la confisca è da intendersi come pena.

La confisca per equivalente, poiché ha ad oggetto beni non collegati al reato commesso il cui valore sia corrispondente a quello del prezzo o del profitto del reato, ha natura sanzionatoria: si attua nei suoi confronti il divieto di retroattività sfavorevole di cui all'art. 2 c.p.²⁰³. A sostegno della natura sanzionatoria della confisca per equivalente le Sezioni Unite della Cassazione tramite sentenza n. 4145/2022 (depositata il 31 gennaio 2023) hanno riconosciuto che «la disposizione dell'art. 578- bis c.p.p. ha, con riguardo alla confisca per equivalente e per le altre forme di confisca che presentino natura sanzionatoria, natura sostanziale ed è inapplicabile in relazione a fatti posti in essere anteriormente all'entrata in vigore dell'art. 6, comma 4, d. lgs. n. 21/2018 che ha

²⁰² E. NICOSIA, *La confisca, le confische*, Giappichelli Editore, 2012, p.p. 28- 29.

²⁰³ Si applica anche ai reati tributari a seguito della legge finanziaria del 2007.

introdotto la suddetta disposizione». Infatti, nel momento in cui il ricorrente aveva realizzato le condotte contestategli nel caso di specie (omesso versamento delle ritenute certificate), non era ragionevolmente prevedibile l'applicazione di una sanzione penale, come la confisca per equivalente, in assenza di una pronuncia di condanna in senso formale a seguito della realizzazione di un'infrazione penalmente rilevante. L'art. 578- *bis* c.p.p. è stato introdotto dal d.lgs. n. 21/2018 e successivamente modificato, per la parte che qui maggiormente rileva, dalla l. n. 3/2019; a seguito di tale modifica è espressamente consentito, quando è stata disposta la confisca prevista dall'art. 322- *ter* c.p. (e, dunque, anche la confisca per equivalente), alla Corte d'appello o alla Corte di cassazione, nel dichiarare estinto il reato per prescrizione o per amnistia, di decidere sull'impugnazione ai soli effetti della confisca, previo accertamento della responsabilità dell'imputato. Si è reso, allora, necessario chiarire se la disposizione sia suscettibile di applicazione retroattiva, e possa quindi consentire al giudice dell'impugnazione di mantenere ferma una decisione di confisca, adottata nei precedenti gradi di giudizio, in relazione a reati commessi anteriormente alla data di entrata in vigore della modifica legislativa che ha interessato l'art. 578 *bis* c.p.p.

L'orientamento consolidato in giurisprudenza sino al 2019 era nel senso che la declaratoria di estinzione del reato precludesse la confisca per equivalente.

In questo quadro si inseriscono le modifiche legislative che, intervenendo sulla disposizione contenuta nell'art. 578- *bis* c.p.p., hanno introdotto rispetto a talune ipotesi di confisca del prezzo o profitto del reato la possibilità di applicare la confisca con una sentenza di proscioglimento per intervenuta prescrizione o per amnistia. Tale possibilità, originariamente prevista per la sola confisca c.d. allargata di cui all'art. 240- *bis* c.p., è stata poi estesa a tutte le ipotesi di confisca previste dall'art. 322- *ter* c.p., compresa la confisca per equivalente²⁰⁴.

²⁰⁴ T. TRINCHERA, *Rimessa alle Sezioni Unite una questione relativa alla definizione dell'ambito di applicazione temporale dell'art. 578- bis c.p.p. Un'occasione per ripensare alla natura giuridica della confisca per equivalente?*, in *Sistema Penale*, p.p. 1- 4.

La confisca urbanistica, di cui all'art. 44 D.P.R. n. 380/2001, è qualificata dalla Corte Edu come sanzione penale in quanto ha carattere punitivo e perché viene disposta dal giudice penale; dalla giurisprudenza nazionale, invece, viene intesa come sanzione amministrativa poiché viene applicata a prescindere dalla condanna penale. La Corte costituzionale (sentenza n. 49/2015), ha riconosciuto l'applicabilità della confisca anche se non è stata pronunciata una sentenza di condanna, a seguito di un provvedimento che accerti comunque la penale responsabilità dell'imputato (ad esempio nel caso di proscioglimento per intervenuta prescrizione). Con riferimento a tale tipologia di sentenza si sottolinei come è stato ritenuto da alcuni giudici di merito (seppur con ancora titubanza²⁰⁵) una sentenza di condanna quella sentenza con cui l'imputato è stato assolto sotto il profilo penale, ma condannato al risarcimento dei danni; nel caso di specie tale considerazione sorge a seguito di proposizione di istanza di revisione della sentenza pronunciata in primo grado, ma può assumere rilevanza anche con riferimento a questo ambito: infatti, se anche tale tipologia di sentenza venisse effettivamente considerata sentenza di condanna a seguito della quale viene disposta confisca, quest'ultima potrebbe essere intesa come sanzione appunto perché segue, anche in questo caso, sentenza di condanna.

La confisca per sproporzione viene intesa dall'orientamento prevalente una misura di sicurezza poiché il fine è di prevenzione consistente nella volontà di sottrarre dal circuito economico beni che hanno provenienza illecita e di evitare l'accumulo di risorse economiche in capo ad associazioni criminali.

La confisca di prevenzione è stata interpretata dalla giurisprudenza più risalente²⁰⁶ come una sanzione amministrativa equiparabile, però, dal punto di vista del contenuto e degli effetti, a una misura di sicurezza; a fronte dell'evoluzione giurisprudenziale la Corte di Cassazione riconosce, però, la natura spiccatamente e oggettivamente sanzionatoria.

²⁰⁵ Sentenza della Corte di Cass., Sez. V n. 24920/2022 non ritiene sentenza di condanna la sentenza di proscioglimento per prescrizione a seguito della quale l'Agenzia delle entrate decide di agire per il recupero delle somme; nel caso di specie era stata avanzata istanza di revisione, che viene negata proprio per il fatto che la sentenza pronunciata di cui si era chiesta la revisione non viene considerata di condanna in senso tecnico.

²⁰⁶ Si veda la sent. Corte Cass., Sez. un., n. 18/1996 (la c. d. sentenza Simonelli).

Da questa rapida rassegna (che non pretende di essere esaustiva) si evince come alcune delle figure di confisca sono caratterizzate da elementi che le renderebbero potenzialmente idonee ad essere qualificate contemporaneamente come più figure giuridicamente diverse, cioè non possono essere collocate chiaramente in nessuna delle categorie astrattamente contemplate dall'ordinamento.

Si è sottolineato come il tentativo del legislatore e della giurisprudenza di qualificare la confisca si è basato per molto tempo su argomenti formali che, però, nulla realmente dicono sulla natura della confisca e sull'impatto da questa causato nei confronti del soggetto che la subisce. Proprio per questo, secondo alcuni autori²⁰⁷ nel tentativo di definire la natura giuridica della confisca si cadrebbe in un errore metodologico grave consistente nell'inquadramento della misura in un dato modello giuridico solo sulla base del testo normativo: così, ad esempio, se la legge prevede la possibilità di applicare la confisca anche in assenza di una sentenza di condanna, questo rappresenterebbe motivo sufficiente per sostenere la natura non punitiva della misura.

Più di recente sono state avanzate argomentazioni più sostanziali, quali quelle legate al fine, ai presupposti, ai destinatari e agli effetti, ma anche con riferimento a questi indicatori si può giungere a conclusioni diverse e quindi non risulta risolto il problema.

Probabilmente se ci adattassimo a quanto stabilito dal legislatore comunitario non vi sarebbe più alcun dubbio poiché sulla scorta di quanto ribadito dalla Corte europea dei diritti dell'uomo la confisca è una vera e propria sanzione penale: a livello europeo si propone un approccio più sostanzialistico e concreto del diritto rispetto a quello diffuso in Italia in cui ci si concentra molto di più sull'aspetto formale. È il diritto che si deve adattare all'uomo e alle sue esigenze e non il contrario: se la qualificazione giuridica di tale istituto si basasse esclusivamente su elementi formali si rischierebbe di creare una categoria giuridica astratta che

²⁰⁷ T. TRINCERA, *Confiscare senza punire? Uno studio sullo statuto di garanzia della confisca della ricchezza illecita*, Giappichelli Editore, 2023, p.p. 20-21.

difficilmente sia in grado di disciplinare in maniera efficace il reale stato delle cose.

Se non ci si può limitare a basare questa attività di “ricerca” sul mero testo legislativo che dovrà essere preso in considerazione solo per capire i presupposti e gli effetti dell’istituto, l’interrogativo che secondo alcuni bisogna porsi per capire la qualificazione giuridica è: quale natura deve essere assegnata alla confisca affinché l’istituto sia conforme a razionali linee di politica criminale?

Ma in questo modo non si rischia di manipolare la risposta a seconda degli interessi del caso specifico in cui è richiesta l’applicazione della confisca? Ciò che sorge spontaneo chiedersi è se la confisca deve o dovrebbe essere qualificata solo sulla base di determinati fattori “oggettivi” (quali gli effetti che in concreto si producono nei confronti di colui avverso il quale è stata disposta, oppure sulla base della verifica di chi gode effettivamente dei beni o delle somme di denaro confiscati) e, così, il fatto che trova una più o meno ampia applicazione sarà una mera conseguenza della qualificazione giuridica dell’istituto; oppure se il ragionamento deve partire proprio dalla domanda se è più giusto limitarne l’uso o promuoverne una applicazione più estesa. In quest’ultimo caso la risposta e quindi la qualificazione giuridica delle confische dipenderà da orientamenti politici- criminali.

È possibile confiscare senza punire? Probabilmente, se si tiene in considerazione l’effetto produttivo della misura per colui avverso il quale si dispone, no.

Come risulta da questi dubbi e considerazioni non è assolutamente facile individuare l’approccio più corretto perché a seconda dell’aspetto che si prende in considerazione si può giungere a soluzioni diverse: forse l’aspetto più importante da tenere in considerazione è proprio quello degli effetti concreti e delle conseguenze derivanti dall’applicazione della confisca nei confronti di un determinato soggetto.

Il legislatore italiano esita nel qualificare giuridicamente in maniera chiara ed espressa le confische (fatta eccezione per quella applicabile nei confronti delle persone giuridiche) probabilmente per il timore delle conseguenze che da tale

scelta deriverebbero: spetta, allora, all'interprete colmare tale lacuna legislativa, con la conseguenza di alimentare incertezza poiché, come visto, numerose e tra loro opposte sono le conclusioni a cui giungono i giudici di merito, a seconda del caso di specie da "risolvere" e le interpretazioni proposte.

L'Italia è stata, infatti, più volte censurata dall'UE a causa della mancata applicazione delle innumerevoli disposizioni legislative in materia di confisca previste dal nostro ordinamento e da quello sovranazionale, alla luce del fatto che secondo i c.d. *Engels criteria* la natura sostanzialmente penale (indipendentemente dal *nomen juris* attribuito dal legislatore nazionale) della misura è chiara; il fine ultimo è quello di scongiurare una cosiddetta "truffa delle etichette", atta ad impedire l'applicazione delle garanzie previste dalla Convenzione (nonché, ancor prima, dalla nostra Carta Costituzionale) a disposizioni di legge che nella sostanza presentano un carattere afflittivo-sanzionatorio.

D'altronde, come accennato all'inizio del paragrafo e come si approfondirà meglio nel corso del presente lavoro, con riferimento agli enti collettivi è chiara la qualificazione giuridica della confisca come sanzione: allora perché non riconoscere pacificamente anche con riferimento a quella disposta nei confronti della persona fisica la stessa natura sanzionatoria in accordo con i principi europei?

2. La confisca per sproporzione

Come anticipato precedentemente, tra le tipologie di confisca progressivamente introdotte nell'ordinamento giuridico (e tra quelle che trovano ampia applicazione in ambito tributario) si colloca la confisca per sproporzione.

La disciplina normativa di questo strumento di ablazione patrimoniale era originariamente contenuta nell'art. 12- *sexies* d. l. n. 306/1992 introdotto a seguito della dichiarazione di incostituzionalità dell'art. 12- *quinquies* d. l. n. 306/1992 per violazione del principio di presunzione di innocenza ex art. 27 Cost: l'articolo puniva il possesso ingiustificato di valori da parte di coloro nei confronti dei quali

pendeva un procedimento penale. L'art. 12- *sexies* d. l. n. 306/1992 è stato, poi, anch'esso abrogato e la disciplina della confisca per sproporzione è stata trasferita nell'art. 240- *bis* c.p.

Inizialmente l'ambito di applicazione di questa confisca era limitato a un numero circoscritto di reati riconducibili al fenomeno mafioso, ma è stato progressivamente esteso a molte altre ipotesi delittuose, molte delle quali non hanno nulla a che vedere con l'originario nucleo. Oggi la confisca allargata si applica in tutti i casi di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti per reati contro la Pubblica Amministrazione, per reato di associazione per delinquere, per il reato di associazione mafiosa, per i delitti di riduzione o mantenimento in schiavitù, per i reati tributari (qualora l'evasione fiscale superi una certa soglia). Non è stata accolta di buon grado questa estensione, infatti numerose sono state le critiche mosse da diversi autori²⁰⁸.

Tale confisca ha ad oggetto il denaro, i beni o le altre utilità di cui il condannato non può giustificare la provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulta essere titolare o avere le disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito dichiarato ai fini delle imposte sul reddito o alla propria attività economica; si basa sulla sproporzione patrimoniale che si basa a sua volta su una presunzione di origine illecita dei beni secondo un meccanismo simile a quello previsto per la confisca di prevenzione dal c.d. codice antimafia (d. lgs. n. 159/2011)²⁰⁹.

La norma non richiede alcun requisito di derivazione causale del bene rispetto al reato per il quale è intervenuta la condanna, né fa riferimento al prodotto o al profitto di questo come parametro in base al quale commisurare l'entità della confisca: sulla base del dato normativo, infatti, sono sufficienti come presupposti alla sua applicazione la commissione del reato, la sproporzione tra beni posseduti dal soggetto condannato e il suo reddito o attività economica e l'assenza di prova circa la legittima provenienza dei beni che appaiono sproporzionati. Vengono

²⁰⁸ T. TRINCHERA, *Confiscare senza punire? Uno studio sullo statuto di garanzia della confisca della ricchezza illecita*, Giappichelli Editore, 2023, p. 130.

²⁰⁹ M. BONTEMPELLI, *La confisca o le confische da illecito (penale) tributario?*, in *Sistema Penale*, 2019, p. p. 22-23.

superati i limiti della confisca ordinaria che, invece, richiede la sussistenza del nesso causale tra il bene confiscato e il reato commesso.

È stato, di recente, affrontato il dubbio se la confisca allargata possa essere disposta in sede di esecuzione della condanna avverso beni entrati nella disponibilità del condannato dopo la pronuncia della sentenza. La sentenza della Corte di Cassazione, Sezioni Unite del 25 luglio 2021 ritiene che «il giudice può disporre la confisca ex art. 240- bis c.p. in ordine ai beni entrati nella disponibilità del condannato, fermo restando il criterio di ragionevolezza temporale, fino alla pronuncia dalla sentenza per il c.d. reato- spia, salva comunque la possibilità di confisca di beni acquisiti in epoca successiva alla sentenza, ma con risorse finanziarie possedute prima»²¹⁰. Sul tema (controbattuto anche prima di tale pronuncia) si sono contrapposti due orientamenti: l'orientamento prevalente dei giudici di legittimità si era espresso nel senso dell'ammissibilità di un provvedimento di confisca per sproporzione adottato in fase esecutiva, qualora l'ablazione, pur in presenza dei presupposti di legge, non fosse stata disposta dal giudice della cognizione. Questo perché si è ritenuto che la confisca allargata abbia natura obbligatoria e debba pertanto essere sempre disposta dal giudice della cognizione in caso di condanna o di applicazione di pena ex art. 444 c.p.p., quando ne ricorrano i presupposti; ove, tuttavia, questi non vi abbia provveduto è competente a disporla il giudice dell'esecuzione a norma dell'art. 676 c.p.p.

Sul fronte opposto, si è sostenuto che la competenza del giudice dell'esecuzione a disporre la confisca obbligatoria è limitata ai casi previsti dall'art. 240 c.p., non bisognevoli di particolari accertamenti di merito. Come anticipato prima, le Sezioni Unite, nella sentenza del luglio 2021, riconoscono la possibilità per il giudice dell'esecuzione di disporre la confisca allargata di beni acquisiti anche successivamente la pronuncia della sentenza di condanna, purché vi sia un nesso di ragionevolezza temporale tra le risorse utilizzate per l'acquisto di tali beni: l'operazione deve, a detta della Corte, essere stata effettuata tramite risorse

²¹⁰ *La sentenza delle Sezioni Unite sulla confisca allargata: è ancora possibile qualificarla come misura di sicurezza?*, in *Archivio Penale*, 2022, p.p. 1-4; A. GATTO, *Alle Sezioni Unite i limiti temporali della confisca allargata ex art. 240- bis c.p. disposta in fase esecutiva*, in *Sistema Penale*, 2021, p.p. 115- 120.

finanziarie possedute dal condannato prima della pronuncia della sentenza. Il criterio della ragionevolezza temporale è stato ribadito e ritenuto fondamentale perché altrimenti, a causa del fatto che la confisca allargata non richiede nesso di pertinenzialità tra il reato commesso e il bene da confiscare, si correrebbe il rischio di consentire la confisca di qualsiasi bene del condannato anche se pervenuto nel suo patrimonio in epoca molto anteriore o molto successiva rispetto al c.d. reato- spia²¹¹.

Tale sentenza contribuisce ad alimentare il dubbio circa la natura giuridica della confisca per sproporzione: alla luce della conclusione a cui sono giunte le Sezioni Unite si può effettivamente concordare con l'orientamento giurisprudenziale prevalente secondo cui si tratterebbe di una misura di sicurezza patrimoniale? Le motivazioni sulla base delle quali si ritiene la confisca allargata una misura di sicurezza sono, innanzitutto la stessa collocazione dell'articolo 240- *bis* c.p. Inoltre, il fine perseguito è quello di contrastare l'accumulazione di ricchezze illecite. Come ulteriore caratteristica che sembrerebbe dare ragione all'orientamento prevalente circa la natura giuridica della misura vi è il fatto che (a seguito della l. n. 161/2017) è applicabile anche in caso di prescrizione del reato o di morte della persona condannata, rendendola, peraltro, assimilabile alla confisca di prevenzione²¹². Vi è chi, però, critica tale conclusione perché tra i presupposti della confisca vi è anche la pronuncia di una sentenza di condanna; è, inoltre, una confisca obbligatoria e la sua funzione non sarebbe quella di fondare un giudizio di pericolosità della persona o della cosa, ma quella di consentire al giudice di disporre l'ablazione di tutti i beni nella disponibilità del reo in misura non proporzionata. La parte di dottrina che non ritiene la confisca allargata una misura di sicurezza, la qualifica una sanzione patrimoniale a carattere punitivo. Infatti, si sottolinea come «la classificazione della confisca tra le misure di sicurezza non è coerente e appropriata. E invero, a prescindere che

²¹¹ S. FINOCCHIARO, *Le Sezioni Unite fissano il limite temporale della confisca allargata: una decisione coerente in un sistema incoerente*, in *Sistema Penale*, 2021, p.p. 8-9.

²¹² T. TRINCHERA, *Confiscare senza punire? Uno studio sullo statuto di garanzia della confisca della ricchezza illecita*, Giappichelli Editore, 2023, p. 139; A. M. MAUGERI, *La riforma della confisca (d. lgs. 202/2016). Lo statuto della confisca allargata ex art. 240- bis c.p.: spada di Damocle sine die sottratta alla prescrizione (dalla l. 161/2017 al d. lgs. n. 21/2018)*, in *Archivio Penale*, 2018, p.p. 257- 266.

la confisca non riguarda la pericolosità della persona, come invece tutte le altre misure di sicurezza, essa neppure sempre presuppone la pericolosità delle cose, e perciò in molti casi le manca quel carattere di provvedimento preventivo che caratterizza le misure di sicurezza²¹³».

Solo recentemente, poi, si è fatta strada nella dottrina italiana un ulteriore orientamento secondo il quale l'ablazione patrimoniale consisterebbe in una mera limitazione del diritto di proprietà²¹⁴.

Come si accerta il concetto di sproporzione? Nemmeno in questo caso vi è una sola risposta corretta, perché non è precisato dal legislatore il criterio in base al quale qualificare la sproporzione di un bene rispetto al reddito o alle attività economiche di un soggetto.

Sono state avanzate più proposte in dottrina: si osserva, cioè che la sproporzionalità di un bene rispetto al reddito o alla propria attività economica sarebbe inidonea, di per sé, a dimostrare l'origine delittuosa del bene. In questo modo la confisca finirebbe per estendersi a beni di origine lecita, acquistando di conseguenza connotati punitivi, in attrito con gli *standard* garantistici richiesti dalla CEDU e dalla Costituzione²¹⁵. La prima via per la quale si è indirizzata tale opera di qualificazione – consolidatasi soprattutto a seguito della pronuncia delle Sezioni Unite Montella del 2003 – è quella di richiedere un accertamento della sproporzione in relazione all'acquisto di ogni singolo bene di cui quel patrimonio si compone, anziché in riferimento al patrimonio come complesso unitario. Il giudice, oggi, nell'operare il raffronto con il reddito e le attività economiche svolte,

²¹³ *La sentenza delle Sezioni Unite sulla confisca allargata: è ancora possibile qualificarla come misura di sicurezza?*, in *Archivio Penale*, 2022, p. 18.

²¹⁴ T. TRINCHERA, *Confiscare senza punire? Uno studio sullo statuto della garanzia della confisca della ricchezza illecita*, Giappichelli Editore, 2023, p. 143; l'autore sottolinea come questa terza via ha preso piede in Italia a fronte del dibattito circa la natura giuridica di tale confisca in paesi europei quale la Germania e la Spagna in cui il legislatore ha esteso l'ambito di applicazione di questo strumento di ablazione patrimoniale, che consente al giudice di confiscare, in caso di condanna per alcuni gravi delitti specificamente individuati, beni che si ha motivo di ritenere che provengano da un'attività illecita diversa da quella per la quale è intervenuta la condanna. Il legislatore ha espressamente chiarito che il *decomiso ampliato* «non è una sanzione penale, ma uno strumento attraverso il quale si pone fine a una situazione patrimoniale illecita prodotta dall'attività delittuosa».

²¹⁵ S. FINOCCHIARO, *La Corte costituzionale sulla ragionevolezza della confisca allargata. Verso una rivalutazione del concetto di sproporzione?*, in *Sistema Penale*, 2018, p. 139.

non si limita infatti a una valutazione globale e omnicomprensiva del patrimonio della persona, ma fa riferimento al momento dei singoli acquisti e al valore dei beni di volta in volta entrati a far parte del patrimonio del soggetto. L'ulteriore strada percorsa da una parte della giurisprudenza di legittimità, e sposata oggi dalla Corte costituzionale, è quella della già citata c.d. ragionevolezza temporale: si esclude la confiscabilità di beni acquistati dal condannato in un momento (anteriore o successivo) molto distante dal reato accertato giudizialmente. Non resta così che richiedere che non si vada a scavare troppo lontano dal momento di commissione del reato presupposto (unico fatto illecito noto), secondo canoni di ragionevolezza.

Il d. l. n. 124/2019²¹⁶ ha introdotto l'art. 12-ter d. lgs. n. 74/2000 che impone l'applicazione della confisca allargata dei beni dell'autore materiale del reato in caso di condanna o di patteggiamento per uno dei delitti contemplati dal d. lgs. n. 74/2000, fatta eccezione per i reati di omesso versamento di cui agli artt. 10-bis e 10-ter d. lgs. n. 74/2000²¹⁷. Un primo aspetto che lascia perplessi è legato alla possibilità di disposizione della confisca per sproporzione nel caso di patteggiamento: il problema riguarda il fatto che il patteggiamento richiede che il contribuente debba prima aver estinto i propri debiti tributari e quindi la confisca in questi casi non dovrebbe essere concretamente applicabile²¹⁸.

In origine, l'unica forma di ablazione patrimoniale astrattamente applicabile in caso di condanna per un illecito penale tributario era quella di cui all'art. 240 c.p.

²¹⁶ Per le novità introdotte dal decreto si veda S. 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 *Sistema Penale*, 2019, p. 1-3.

²¹⁷ Nello specifico la novella legislativa riguarda le seguenti fattispecie: la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, laddove l'importo degli elementi passivi fittizi sia superiore a 200000 euro; dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, se l'imposta evasa è superiore a 100000 euro; emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, qualora l'importo non rispondente al vero indicato in fattura sia maggiore di 200000 euro; sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte se, nella previsione di cui al primo comma, l'ammontare di imposta, sanzioni e interessi è superiore a 100000 euro; il secondo comma prevede rilevanza ai fini della confisca allargata qualora l'importo degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi sia superiore a 200000 euro.

²¹⁸ G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, CEDAM, 2019, p.p. 334- 335. A tal proposito è stata pronunciata la recente sentenza della Corte di Cass., Sez. III Penale, n. 25317/2023, (depositata il 13.06.2023) secondo la quale l'accordo tra le parti non può avere per oggetto l'esclusione della confisca obbligatoria.

che, come noto, al primo comma consente la confisca (facoltativa) del prodotto o profitto del reato, mentre al secondo comma obbliga il giudice a ordinare la sottrazione del prezzo del delitto. In concreto, però, a causa delle difficoltà probatorie nella dimostrazione del nesso di pertinenza tra profitto e fatto illecito, tale confisca tradizionale ha trovato scarsa applicazione nel contesto dei reati tributari²¹⁹. È da tenere a mente come nei confronti dei reati tributari sono state estese anche la confisca diretta o per equivalente, che consente di ordinare avverso la persona giuridica la confisca del prezzo o del profitto del reato, e la confisca di prevenzione del codice antimafia volta a sanzionare il c.d. evasore fiscale socialmente pericoloso.

Tornando alla confisca per sproporzione per reati tributari, sono state sollevate perplessità e critiche da alcuni commentatori: si è osservato che la previsione di tale confisca allargata nei confronti dei reati tributari si allontana molto dalla *ratio* originaria della misura, consistente nella volontà di colpire l'accumulazione illecita di ricchezza nei contesti di criminalità organizzata. Ai fini della sua applicabilità è necessaria la pronuncia da parte del giudice della sentenza di condanna per uno dei reati di cui al d. lgs. n. 74/2000 (salvo gli articoli di cui prima per cui è esclusa la possibilità di disporre tale tipologia di confisca) e il superamento delle soglie di punibilità previste. Tra la normativa dell'art. 240- *bis* c.p. e quella dell'art. 12- *ter* d.lgs. n. 74/2000 si instaura un rapporto di genere a specie: per l'operatività della confisca allargata tributaria – nella parte in cui il legislatore ha previsto il meccanismo delle soglie – è infatti richiesto un *quid pluris* rispetto alla mera rilevanza penale delle condotte. In questo senso, sarà opportuno escludere l'ablazione patrimoniale laddove, nonostante il formale accertamento della responsabilità penale per uno dei delitti, le circostanze del caso concreto facciano emergere l'occasionalità dell'attività delittuosa. Una tale valutazione – afferma la Corte costituzionale²²⁰ – è opportuna in relazione a tutti quei reati che, a differenza di quelli per cui la confisca allargata è stata in origine prevista, potrebbero non fotografare il possesso prolungato di una ricchezza illecita, bensì

²¹⁹ D. ATTANASIO, *La metamorfosi della confisca in casi particolari: dalla criminalità organizzata alla legislazione penale- tributaria*, in *Sistema Penale*, 2019, p. 17.

²²⁰ Sentenza della Corte cost., n. 33/2017 (dep. 21 febbraio 2018).

la commissione di uno sporadico episodio delittuoso. Secondo alcuni un'interpretazione di questo genere consentirebbe anzitutto di recuperare, anche solo parzialmente, un profilo di coerenza dell'ambito operativo della confisca allargata rispetto alla finalità sottesa all'istituto; da un punto di vista pratico, potrebbe arginare la diffusione di questo tipo di ablazione patrimoniale²²¹.

Il fatto che la confisca per sproporzione sia stata prevista ed estesa anche ad altri illeciti, tra cui quelli penal- tributari, non dovrebbe far sorgere troppe perplessità perché, anche se evidentemente assai diversi da quello per cui originariamente tale misura ablativa era stata introdotta nell'ordinamento, si tratta ugualmente di reati gravi la cui commissione lede interessi giuridici dello Stato importanti la cui lesione si riversa negativamente sull'intera collettività. Il contesto sociale è mutato rispetto al momento storico in cui è stata introdotta la norma che disciplina la confisca per sproporzione; infatti, lo stesso fenomeno mafioso opera in maniera differente, principalmente mediante infiltrazione nel tessuto politico-economico dello Stato. Potrebbe per tali ragioni individuarsi un collegamento tra illeciti tributari e criminalità organizzata, il che permette di individuare un collegamento anche con l'originaria *ratio* dell'istituto.

Un aspetto più problematico riguarda la portata applicativa temporale della confisca in questione: può essere ordinata solo con riferimento alle condotte successive all'entrata in vigore del d. l. n. 124/2019 oppure anche con riferimento a condotte precedenti? Evidentemente la risposta varia a seconda della natura giuridica riconosciuta alla misura (e la natura giuridica riconosciuta sarà diversa a seconda della risposta): se si qualifica come misura di sicurezza potrà essere applicata anche retroattivamente, se si riconosce come pena vige il principio di irretroattività. Anche da qui si capisce la rilevanza di qualificare giuridicamente la confisca. In questo caso è lo stesso d. l. n. 124/2019 convertito in l. n. 157/2019 che specifica con l'art. 39, co. 1- *bis* che le disposizioni dell'art. 12- *ter* del d. lgs. n. 74/2000 si applicano esclusivamente alle condotte poste in essere

²²¹ D. ATTANASIO, *La metamorfosi della confisca in casi particolari: dalla criminalità organizzata alla legislazione penale- tributaria*, in *Sistema Penale*, 2019, p.p. 20- 21.

successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto.

Per quanto concerne la giustificazione che il condannato deve fornire circa l'origine del bene, la Cassazione ha precisato che deve consistere nella prova della lecita provenienza e non si risolve nella prova che la *res* non abbia provenienza illecita, come invece era stato da alcuni ipotizzato sulla base del dato testuale. L'art. 12- *sexies* d. l. n. 306/1992, infatti, si riferiva espressamente – come si riferisce oggi l'art. 240- *bis* c.p. – al denaro, beni o altre utilità «di cui il condannato non può giustificare la provenienza», senza precisare però che deve necessariamente trattarsi di provenienza legittima²²². In particolare, secondo un primo e più risalente orientamento giurisprudenziale, ripreso però anche di recente da alcune sentenze della Corte di Cassazione, l'imputato destinatario della misura ablativa non potrebbe giustificare la legittima provenienza del bene allegando proventi di un'attività economica lecita ma non dichiarata al fisco, perché si tratterebbe di proventi comunque illeciti. In base a un secondo e più recente orientamento, invece, al fine di valutare la legittima provenienza dei beni di cui il condannato risulta avere la disponibilità in misura sproporzionata rispetto al proprio reddito, si dovrebbe tener conto di tutte le fonti lecite di produzione del patrimonio, «sia che esse siano costituite dal reddito dichiarato ai fini fiscali, sia che provengano dall'attività economica svolta, benché non evidenziate, in tutto o in parte, nella dichiarazione dei redditi²²³».

Il dibattito giurisprudenziale è stato superato con la l. n. 161/2017, per mezzo della quale il legislatore ha previsto l'irrelevanza dell'evasione fiscale nella giustificazione della liceità della ricchezza economica posseduta dal reo.

Oggi non v'è dunque alcun dubbio che il condannato, nelle proprie allegazioni difensive, non possa produrre documentazione relativa a redditi che, sebbene leciti, non siano stati dichiarati al fisco²²⁴.

²²² T. TRINCHERA, *Confiscare senza punire? Uno studio sullo statuto della garanzia della confisca della ricchezza illecita*, Giappichelli Editore, 2023, p. 152- 153.

²²³ Sentenza della Corte di Cass., Sez. I pen., n. 9678/2013.

²²⁴ D. ATTANASIO, *La metamorfosi della confisca in casi particolari: dalla criminalità organizzata alla legislazione penale- tributaria*, in *Sistema Penale*, 2019, p. 22- 23.

A causa, però, del fatto che il legislatore non ha specificato se per provento o reimpiego debba intendersi il *quantum* dell'imposta evasa o l'intero ammontare del reddito non dichiarato, è preferibile circoscrivere l'area dell'irrilevanza dell'evasione fiscale alla sola imposta evasa²²⁵.

È stato notato come in sede di confisca allargata si presume che il condannato abbia commesso non solo il delitto che ha dato luogo alla condanna, ma anche altri reati non accertati giudizialmente dai quali deriverebbero i beni di cui egli dispone. I reati da cui si presume derivino tali beni non devono essere provati in alcun processo e la pubblica accusa non ha alcun onere probatorio. Tale presunzione si ritiene costituzionalmente legittima poiché si tratta di presunzione relativa, poiché ammette prova contraria: così come nell'ambito del processo tributario in materia di prove e di presunzioni legali sono legittime solo quelle relative purché la prova contraria, il cui onere ricade sul contribuente, non sia una *probatio diabolica*. Allora parallelamente a quanto previsto in sede processuale potrebbe obiettarsi anche con riferimento alla confisca per sproporzione che tale forma di ablazione è da considerarsi rispettosa dei principi costituzionali nel limite in cui la prova di legittima provenienza dei beni da parte del reo non sia eccessivamente onerosa, altrimenti si tratterebbe di una presunzione assoluta (che non ammette prova contraria) e quindi incostituzionale.

2.1 Il profitto confiscabile

L'art. 12- bis d. lgs. n. 74/2000 prevede l'applicabilità della confisca nei confronti di «*beni che costituiscono il profitto o il prezzo [del reato commesso], salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto*»²²⁶.

Il tema della confisca del profitto da reato è particolarmente dibattuto da diversi punti di vista; innanzitutto è dubbia (come, d'altra parte, per tutte le figure di confisca) la sua natura giuridica. Molto dibattuto, poi, è il concetto stesso di

²²⁵ D. ATTANASIO, *La metamorfosi della confisca in casi particolari: dalla criminalità organizzata alla legislazione penale- tributaria*, in *Sistema Penale*, 2019, p. 22- 23.

²²⁶ Per l'articolo completo si veda art. 12- bis d. lgs. n. 74/2000 in Gazzetta Ufficiale.

profitto e con il passare del tempo tale dibattito non ha fatto altro che aumentare: nel tentativo di giungere ad una univoca definizione di profitto confiscabile si fa ricorso a termini quali utile, vantaggio, lucro, beneficio che non hanno fatto altro che confondere ulteriormente e alimentare ulteriori dubbi circa l'effettiva sovrapponibilità dei concetti: il profitto coincide effettivamente e perfettamente con i concetti di vantaggio o beneficio economico²²⁷? Un ulteriore contrasto tra orientamenti riguarda più in generale il nesso di pertinenzialità che deve sussistere tra il profitto o prezzo e il reato da cui tali beni (soprattutto se si tratta di somme di denaro) derivano.

Si ritiene che la confisca del prodotto o del profitto del reato, laddove correttamente applicata risponde ad una finalità di riequilibrio dell'ordine economico violato, riportando la situazione patrimoniale del reo nelle condizioni in cui si trovava prima della consumazione del reato e così impedendo al reo di godere del frutto della sua attività in base al principio fondamentale per cui il crimine non rappresenta in uno Stato di diritto un legittimo titolo di acquisto di beni; la sottrazione del profitto accertato del reato non svolge, allora, una funzione afflittiva/repressiva, perché non comporta un sacrificio patrimoniale o una limitazione del diritto di proprietà per il reo. Si è notato come potrebbe essere una sorta di corrispondente penalistico dell'istituto civilistico dell'arricchimento senza causa di cui all'art. 2041 c.c.²²⁸. Il fatto che tale confisca possa essere applicata all'ente ex d. lgs. n. 231/2001 indipendentemente dalla sua responsabilità sarebbe un'ulteriore conferma del fatto che non ha natura punitiva²²⁹.

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, nella sentenza n. 42415/2021, hanno ribadito che «la confisca diretta dei proventi monetari del reato non ha carattere

²²⁷ F. MUCCIARELLI, C. E. PALIERO, *Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile: future semantiche e distorsioni ermeneutiche*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2015, p. 251: secondo l'autore i concetti di vantaggio e profitto si pongono in un rapporto di genere a specie (il vantaggio è il genus e il profitto la species) in quanto per vantaggio si intende un motivo o una condizione di superiorità o privilegio, ciò che pone in una condizione più favorevole o in una condizione di superiorità, il profitto viene definito come giovamento, vantaggio pratico o intellettuale, in senso economico come eccedenza del totale ricavi sul totale dei costi.

²²⁸ In questo senso si sono espresse le sentenze Gubert e Lucci, di cui meglio si dirà nel paragrafo successivo.

²²⁹ Sezioni Unite nel caso Fisia Italmimpianti.

afflittivo e, tantomeno, sanzionatorio. A tale riguardo non ha tanto rilievo la sua formale collocazione tra le misure di sicurezza, quanto il fatto che essa assolve unicamente una finalità ripristinatoria. L'ablazione ha ad oggetto, infatti, solo l'effettivo accrescimento monetario direttamente prodotto nel patrimonio del reo dal dimostrato conseguimento da parte sua del prezzo o profitto del reato consistente in una somma di denaro»²³⁰.

L'orientamento prevalente della Corte di Cassazione e della Corte costituzionale, però, in contraddizione con la già menzionata sentenza, attribuisce natura punitiva alla confisca²³¹ sulla base del fatto che non è richiesta la pericolosità dei beni che ne costituiscono oggetto, né il rapporto di pertinenzialità tra reato e beni.

Proprio con riferimento a tale confisca alla, per molto tempo la Corte di Cassazione ha ritenuto confiscabile solo il profitto derivante in via immediata e diretta dal reato, sulla base di un rapporto di causa- effetto. Questo per garantire il rispetto del principio di legalità, che risulterebbe invece violato dall'attribuzione di eccessiva discrezionalità all'interprete²³².

Il rigore di tale interpretazione è stato mitigato dalle Sezioni Unite della Cassazione²³³, in accordo con parte della dottrina, che ricomprende nella nozione di profitto non solo i beni di cui l'autore del reato diventa disponibile per effetto diretto e immediato dell'illecito, ma anche quelli derivanti dal loro impiego e dalla loro trasformazione, a patto che tale processo di trasformazione sia comunque ricollegabile in modo diretto al reato; deve, inoltre, essere soggettivamente attribuibile all'autore del reato (nel senso che quest'ultimo deve aver voluto ottenere questa trasformazione).

Un importante ampliamento del concetto di profitto si ha con la nota sentenza Gubert del 2014 con cui la Suprema Corte, sempre a Sezioni Unite, ha sancito la

²³⁰ F. COLAIANNI, D. COLOMBO, *Quando i soldi sono infetti. Una nuova pronuncia delle Sezioni Unite ribadisce che la confisca del denaro rinvenuto nel patrimonio del reo è sempre "diretta"*, in *Sistema Penale*, 2022, p.p. 4-6.

²³¹ A. M. MAUGERI, *La nozione di profitto confiscabile e la natura della confisca: due inestricabili e sempre irrisolte questioni*, in *La legislazione penale*, 2023, p 5; si vedano le sentenze della Corte cost., n. 97/2009; Corte cost., n. 301/2009.

²³² R. BORSARI, *Percorsi interpretativi in tema di profitto del reato nella confisca*, in *La legislazione penale*, 2019, p.p. 7-8.

²³³ Sentenza della Corte Cass. S.U., n. 10280/2007, la c.d. sentenza Miragliotta.

generale confiscabilità, in via diretta, del denaro e degli altri beni fungibili, anche a prescindere dalla prova del nesso di derivazione dall'illecito. Questa impostazione è stata assai criticata in dottrina, in quanto si risolve nella sostanziale violazione del requisito della pertinenzialità, con conseguente violazione dei principi di legalità e colpevolezza, ancor più laddove si riconosca natura sanzionatoria alla confisca.

La tesi della confiscabilità delle utilità indirette o mediate è stata peraltro ribadita dalle Sezioni Unite, lo stesso anno, nel processo ThyssenKrupp, anche se in relazione a un'ipotesi di confisca ex art. 19 d. lgs. n. 231/2001 di beni per valore equivalente ai costi non sostenuti per l'omessa installazione di misure prevenzionistiche in materia di tutela della salute e della sicurezza nei luoghi di lavoro.

Poco tempo dopo le stesse Sezioni Unite sono tornate, con la sentenza Lucci, a ribadire il principio secondo cui il profitto è solo il vantaggio di immediata e diretta derivazione causale dal reato, temperando così la portata delle sentenze Gubert e ThyssenKrupp. Con tale sentenza si riconferma la concezione causale, maggiormente compatibile con i principi del diritto penale.

Ove si intendesse ricondurre alla nozione di profitto ogni utilità conseguita, anche indirettamente o in via mediata, ne conseguirebbe un'evidente espansione dell'istituto della confisca diretta con corrispondente riduzione dell'ambito operativo di quella per equivalente, che opera in via residuale ai sensi dell'art. 12- bis d. lgs. n. 74/2000, quando non è possibile l'aggressione diretta del profitto del reato.

Con riferimento alla confisca per equivalente sembrerebbe pacificamente riconosciuta la natura sanzionatoria; la Corte costituzionale con sentenza n. 97/2009 ha aderito a tale tesi già consolidata in Cassazione²³⁴ ed è stato osservato come la stessa riforma Cartabia sembra accogliere tale orientamento. Ciò lo si evince dall'art. 1, co. 4, lett. a) della l. n. 134/2021 che prevede modifiche al codice di procedura penale al fine di disciplinare l'esecuzione della confisca

²³⁴ G. FALSITTA, Corso istituzionale di diritto tributario, CEDAM, 2019, p. 335.

per equivalente, quando non ha ad oggetto beni mobili o immobili già sottoposti a sequestro, con le modalità di esecuzione delle pene pecuniarie²³⁵. In attuazione della legge delega, l'art. 41, lett. i), n. 2, d. l. n. 134/2021 inserisce all'art. 86 disp. att. C.p.p., il co. 1- *bis*, secondo cui «*qualora sia stata disposta una confisca per equivalente di beni non sottoposti a sequestro o, comunque, non specificamente individuati nel provvedimento che dispone la confisca, l'esecuzione si svolge con le modalità previste per l'esecuzione delle pene pecuniarie, ferma la possibilità per il pubblico ministero di dare esecuzione al provvedimento su beni individuati successivamente al provvedimento di confisca*». Una simile disciplina rappresenta una presa di posizione del legislatore a favore della natura punitiva di tale forma di confisca finendo per far prevalere legislativamente quest'interpretazione consolidata nella prassi giurisprudenziale che però comporta delle limitazioni nell'uso di tale strumento.

Inoltre, legare l'esecuzione della confisca alle pene pecuniarie non sembra una scelta vincente, considerando i problemi di inefficienza di tale sanzione nel nostro ordinamento: tale inefficienza viene evidenziata dalla stessa Corte costituzionale tramite la sentenza n. 279/2019. La procedura prevista per l'esecuzione delle pene pecuniarie finirà per svuotare di efficacia lo strumento della confisca perché, se prima di procedere alla confisca di un bene il P.M. deve intimare al condannato di pagare e solo in caso negativo si potrà procedere in tal senso, il condannato potrà disfarsi dei propri beni sottraendoli, così, dalla misura ablativa. L'unica parte della disposizione che si salva è quella in cui si riconosce al P.M. la possibilità di procedere alla confisca su beni individuati successivamente²³⁶.

Per quanto riguarda, invece, la nozione di profitto la difficoltà nell'individuare sta nel fatto che non è contenuta alcuna definizione di tale concetto nel Codice penale, e nemmeno in leggi speciali; in quest'ultime viene quasi data per scontata e la si contrappone ad altri concetti quali quello di prezzo del reato, ma nemmeno quest'ultimo viene definito. Inoltre, la sua determinazione rappresenta un profilo

²³⁵ A. M. MAUGERI, *La nozione di profitto confiscabile e la natura della confisca: due inestricabili e sempre irrisolte questioni*, in *legislazione penale*, 2023, p.p. 17- 18.

²³⁶ A. M. MAUGERI, *La nozione di profitto confiscabile e la natura della confisca: due inestricabili e sempre irrisolte questioni*, in *legislazione penale*, p. 19.

delicato a causa delle divergenze che caratterizzano la giurisprudenza in materia²³⁷.

A livello internazionale affrontano tale materia la Direttiva 2014/42/UE, la Convenzione OCSE del 1997 che ricomprende la confisca per equivalente dei proventi derivanti dall'attività corruttiva tra le sanzioni; all'art. 3 prevede che *«ciascun Paese deve adottare le misure necessarie affinché la “tangente” e i proventi derivanti dalla corruzione di un pubblico ufficiale straniero, o beni il cui valore corrisponde a quello di tali proventi, siano soggetti a sequestro e a confisca o affinché sanzioni pecuniarie di simile effetto siano applicabili»*. Tale Convenzione è stata attuata in Italia con la l. n. 300/2000 che ha introdotto nel codice penale l'art. 322- *ter*. Vi è, poi, la Convenzione ONU contro la criminalità organizzata transnazionale del 2000 che all'art. 2 definisce il provento da reato come un qualsiasi bene derivato o ottenuto direttamente o indirettamente attraverso la commissione di un reato. La medesima convenzione prevede, inoltre, che ciascuno Stato acquisisca, nell'ambito del proprio sistema giuridico interno, le misure necessarie per permettere la confisca dei proventi del crimine derivanti da reati stabiliti dalla stessa Convenzione o di beni il cui valore corrisponde a quello dei proventi²³⁸.

In base all'orientamento giurisprudenziale prevalente il profitto del reato deve essere identificato con un beneficio aggiunto di tipo patrimoniale, pertinente al reato secondo un rapporto di causa-effetto, nel senso che il profitto deve essere una conseguenza economica immediata ricavata dal fatto di reato : per poter parlare di profitto deve essere individuabile un vantaggio economico (lucro), che per essere tale deve rappresentare un risultato conseguito (e non una mera aspettativa che può fondare solo l'interesse o il movente alla commissione del reato ma non l'adozione di una misura reale) e deve essere un risultato positivo, cioè un'utilità ulteriore rispetto a quelle che l'ente aveva anteriormente all'illecito.

²³⁷ A. M. MAUGERI, *La nozione di profitto confiscabile e la natura della confisca: due inestricabili e sempre irrisolte questioni*, in *La legislazione penale*, 2023, p. 1.

²³⁸ A. M. MAUGERI, *La direttiva 2014/42/UE relativa alla confisca degli strumenti e dei proventi da reato nell'Unione Europea tra garanzie ed efficienza: un work in progress*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2015, p.p. 303- 306.

Sulla base di questa definizione sembrerebbe, dunque, esclusa la confiscabilità del risparmio di spesa conseguito a seguito del delitto²³⁹.

Con specifico riferimento ai reati tributari, però, il profitto è costituito da qualsiasi vantaggio patrimoniale conseguito alla consumazione del reato e può, dunque, consistere anche in un risparmio di spesa (come quello derivante dal mancato pagamento del tributo), interessi, sanzioni dovuti a seguito dell'accertamento del reato tributario²⁴⁰. Questa concezione è stata accolta a livello sovranazionale dalla direttiva 2018/1673 per cui chi viola l'obbligo di pagare una somma di denaro sarebbe l'autore del furto della somma non pagata; nell'ordinamento italiano è stata recepita dalla sentenza Gubert.

Tale estensione operata in giurisprudenza viene censurata da una parte consistente della dottrina, che ha tra l'altro segnalato come in questo modo si giunga a sovrapporre e confondere due concetti – quello di “vantaggio” e quello di “profitto” – che invece si porrebbero in rapporto di genere a specie²⁴¹.

La Suprema Corte ha evidenziato poi come la confisca non può colpire il patrimonio dell'autore del reato in misura superiore al vantaggio economico derivatogli dalla commissione di un determinato illecito²⁴².

²³⁹ A. M. MAUGERI, *La nozione di profitto confiscabile e la natura della confisca: due inestricabili e sempre irrisolte questioni*, in *La legislazione penale*, p.p. 26- 27.

²⁴⁰ F. MUCCIARELLI, C. E. PALIERO, *Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2015, p. 250.

²⁴¹ S. FINOCCHIARO, *Riflessioni sulla quantificazione del profitto illecito e sulla natura giuridica della confisca diretta e per equivalente*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2020, p. 325.

²⁴² A. M. MAUGERI, *La nozione di profitto confiscabile e la natura della confisca: due inestricabili e sempre irrisolte questioni*, in *la legislazione penale*, 2023, p. 24. La sentenza della Corte di Cass., n. 19561/2022 (dep. 18/05/2022): In tema di riciclaggio, la confisca per equivalente del profitto del reato è applicabile solo con riferimento al valore del vantaggio patrimoniale effettivamente conseguito dal “riciclatore” e non sull'intera somma derivante dalle operazioni poste in essere dall'autore del reato presupposto, poiché, non essendo ipotizzabile alcun concorso fra i responsabili dei diversi reati, la misura ablativa non può essere disposta per un importo superiore al provento del reato contestato”; che non vi è “alcuna ragione per cui il “riciclatore” debba rispondere, con la confisca, di tutta la somma riciclata, laddove, in realtà, ad avvantaggiarsene sia stato un terzo (ad es. l'autore del reato presupposto), perché si finirebbe per sanzionare il riciclatore (con una confisca per equivalente, avente chiara natura sanzionatoria) per un profitto di cui non ha mai goduto, contravvenendo, quindi, alla regola generale sottostante alle confische (in specie quella per equivalente) e secondo la quale la suddetta sanzione non può colpire il patrimonio dell'autore del reato in misura superiore al vantaggio economico derivatogli dalla commissione di un determinato reato”.

Sulla base di questo orientamento sembrerebbero non rientrare nel concetto di profitto gli utili ulteriori indiretti e ogni successivo reinvestimento o trasformazione dei proventi diretti. In realtà la Corte di Cassazione, Sezioni Unite, n. 10208/2007 (la c.d. decisione Miragliotta) sembra ricomprendere anche gli utili indiretti nella nozione di profitto confiscabile purché l'accusa fornisca la prova indiziaria del nesso di pertinenzialità che lega, anche attraverso successivi passaggi, i beni da confiscare al reato, così ponendo un freno ad un'eccessiva dilatazione della nozione di profitto indiretto. La Corte afferma che «il bene costituente profitto è confiscabile ai sensi degli articoli 240 e 322- *ter*, comma I, prima parte c.p. ogni qualvolta sia ricollegabile causalmente in modo preciso alla attività criminosa posta in essere dall'agente. È necessario, pertanto, che siano indicati in modo chiaro gli elementi indiziari sulla cui base determinare come i beni sequestrati possano considerarsi in tutto o in parte l'immediato prodotto di una condotta penalmente rilevante o l'indiretto profitto della stessa».

La Corte di Cassazione ha precisato che non rientra nella nozione di profitto ciò che è oggetto solo di pretese risarcitorie o un vantaggio meramente finanziario e non patrimoniale. Sono confiscabili direttamente i crediti purché certi, liquidi ed esigibili²⁴³. Il profitto deve essere attuale e non potenziale e futuro, altrimenti si violerebbe il principio di legalità.

Evidenziata l'incertezza nel comprendere cosa si deve intendere per profitto derivante da reato, sarebbe certamente opportuna l'introduzione di una regola che definisca chiaramente il concetto di profitto, in modo da agevolare l'individuazione dei beni confiscabili; e che consenta in via generale la confisca di ogni vantaggio ottenuto, anche in via indiretta, mediante la realizzazione di un'attività illecita²⁴⁴.

La questione della quantificazione del profitto è spesso affrontata essenzialmente in un'ottica di contrapposizione tra utile lordo (*gross profit*) e utile netto (*net profit*). Nel primo caso non si dovrebbe tener conto delle spese sostenute dal reo nella

²⁴³ A. M. MAUGERI, *La nozione di profitto confiscabile e la natura della confisca: due inestricabili e sempre irrisolte questioni*, in *la legislazione penale*, 2023, p. 34.

²⁴⁴ T. TRINCERA, *Confiscare senza punire? Uno studio sullo statuto di garanzia della confisca della ricchezza illecita*, Giappichelli Editore, 2023, p.p. 397- 400.

commissione del reato (i costi), sicché costituirebbe profitto l'intero ricavo della condotta illecita. Nel secondo caso, invece, nel calcolo dovrebbero essere considerate anche quelle spese, sicché il profitto coinciderebbe con il guadagno netto tratto dall'illecito. Al riguardo, la giurisprudenza – a seguito della sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione Fisia Italimpianti del 2008 – si è orientata verso una soluzione per cui il calcolo dovrebbe essere effettuato diversamente a seconda che il profitto venga conseguito nell'ambito di attività integralmente illecite (come, ad esempio, nel caso del narcotraffico) oppure nel contesto di attività in sé lecite (come nel caso di un'attività di impresa in cui il reato si presenti quale mero episodio). Nella prima ipotesi opererebbe senz'altro il criterio del lordo: secondo la Suprema Corte, in tal caso «non sono utilizzabili parametri valutativi di tipo aziendalistico, come il criterio del profitto netto, che porrebbe a carico dello Stato il rischio di esito negativo del reato e sottrarrebbe contemporaneamente il reo a qualsiasi rischio di perdita economica»²⁴⁵. In questo caso, si è osservato, «i costi eventualmente sostenuti dall'agente per l'esecuzione del contratto a prestazioni corrispettive integralmente contaminato da illiceità risultano pertanto confiscabili, trattandosi di spese, oltre che difficilmente documentabili e non determinabili in modo preciso, comunque sostenute a fronte di attività strettamente funzionali all'agire illegale ed esse stesse illecite, dunque immeritevoli di qualunque tutela da parte dell'ordinamento».

Quando invece l'attività si presenti solo parzialmente illecita sarebbe più appropriato determinare il profitto al netto dell'utilità eventualmente conseguita dal danneggiato. Nell'ambito di queste ipotesi si è quindi ritenuto che non potranno essere aggrediti i vantaggi eventualmente conseguiti in conseguenza di prestazioni lecite effettivamente svolte a favore del contraente nell'ambito del rapporto sinallagmatico, cioè pari alla *utilitas* di cui si sia giovata la controparte. Qualora si accogliesse il principio del profitto netto, bisognerebbe fare un'ulteriore precisazione e distinzione tra i concetti di “reato contratto” e “reati in contratto”. Seguendo la ricostruzione dottrinale, il “reato contratto” ricorre quando la

²⁴⁵ S. FINOCCHIARO, *Riflessioni sulla quantificazione del profitto illecito e sulla natura giuridica della confisca diretta e per equivalente*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2020, p. 327.

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 esecutiva²⁴⁶. Per l'ipotesi dei reati in contratto dovranno essere scomutate le spese sostenute per eventuali prestazioni corrispettive lecite.

I commenti dottrinali che hanno fatto immediato seguito alla pronuncia Fisia Italimpianti²⁴⁷ hanno espresso perplessità: il profitto confiscabile andrebbe calcolato non già facendo riferimento alla tradizionale nozione di profitto netto, bensì facendo riferimento al vantaggio conseguito dal soggetto passivo del reato. Un dato in molti casi non agevole da determinare.

In ogni caso, sono tutte soluzioni compatibili con il tenore letterale del termine "profitto", a fronte delle quali sorge però l'esigenza di individuare quale in concreto debba ritenersi corretta, anche alla luce della natura giuridica da assegnare alla confisca del profitto.

Per cercare un criterio in base al quale facilitare tale individuazione, si noti come nel diritto sovranazionale, più specificatamente nella Convenzione di Vienna contro il narcotraffico del 1988, nella Convenzione contro il crimine organizzato di Palermo del 2000 e nella Convenzione contro la corruzione di New York del 2003, si usa il termine *proceeds*– traducibile come «proventi» – per riferirsi all'oggetto della confisca. Costituiscono *proceeds*, secondo tali Convenzioni, i beni ottenuti o derivati direttamente o indirettamente dalla commissione di un reato. Sembra, come sostenuto da alcuni giudici della Corte Suprema nordamericana, che le Convenzioni delle Nazioni Unite scelgono di attribuire al concetto di profitto un significato molto ampio, volto a adottare il principio del

²⁴⁶ M. TEBALDI, *Responsabilità degli enti collettivi e reati tributari. Evoluzioni in materia di confisca*, in *Giurisprudenza Penale*, 2021, p. 6.

²⁴⁷ S. FINOCCHIARO, *Riflessioni sulla quantificazione del profitto illecito e sulla natura giuridica della confisca diretta e per equivalente*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2020, p. 326.

profitto lordo²⁴⁸. Tale principio consiste in una regola già conosciuta in molti settori dell'ordinamento civile²⁴⁹.

Sembrerebbe, a questo punto, opportuno adottare anche a livello nazionale tale criterio però, parte della dottrina, come sottolineato prima, ha osservato che il principio netto ha l'effetto di riversare il rischio di esito negativo della confisca sullo Stato e non sull'agente, per cui, poiché l'esigenza di sottrazione di profitto illecito corrisponde a esigenze di giustizia e di prevenzione generale e speciale, non si capisce il motivo per cui possa essere lo Stato a dover rischiare di paralizzare la sua attività volta alla sottrazione del profitto del crimine per applicare il principio del prelievo netto, garantendo al reo di non perdere quanto investito. Si tratta di una questione di opportunità pratica, ma anche e soprattutto di una questione di legalità e giustizia²⁵⁰.

Un'ultima osservazione attiene le utilità future non ancora percepite dal reo, ma che questi si propone di ottenere con la realizzazione del reato (ad, esempio, nel caso di corruzione, alle utilità pattuite ma non ancora corrisposte). Anche con riferimento a questo aspetto si registrano oscillazioni interpretative: la Cassazione con la sentenza della Sezione VI penale del 14 giugno 2007 ha ammesso la confisca di utilità non ancora conseguite, mentre più spesso (si veda, ad esempio, in tal senso la sentenza della Cassazione, Sezione VI penale del 13 febbraio 2014) questa possibilità viene negata.

Tale possibilità, che talvolta sembra essere ammessa dallo stesso Codice penale dall'art. 322- *bis* c.p., consentirebbe di qualificare la confisca come una pena visto il connotato afflittivo che assumerebbe; appare, comunque, più opportuno escludere la possibilità di sottoporre a confisca un vantaggio patrimoniale non (ancora) conseguito²⁵¹.

²⁴⁸ A. M. MAUGERI, *La nozione di profitto confiscabile e la natura della confisca: due inestricabili e sempre irrisolte questioni*, in *La legislazione penale*, p.p. 40- 41.

²⁴⁹ Ad esempio, negli Stati Uniti vige il principio della *civil restitution* per cui in un negozio vietato i valori investiti sono persi.

²⁵⁰ A. M. MAUGERI, *La nozione di profitto confiscabile e la natura della confisca: due inestricabili e sempre irrisolte questioni*, in *La legislazione penale*, p.p 23- 24.

²⁵¹ T. TRINCHERA, *Confiscare senza punire? Uno studio sullo statuto di garanzia della confisca della ricchezza illecita*, Giappichelli Editore, 2023 p 402.

2.2 Sentenza “Gubert” e successive evoluzioni giurisprudenziali

Concentriamoci, ora, specificatamente sull'evoluzione del concetto di profitto confiscabile nel tempo: tale progressiva estensione è avvenuta attraverso numerose sentenze dei giudici di legittimità, molte delle quali non riguardano la responsabilità dell'ente collettivo o i reati tributari, ma pongono comunque le basi per i principi in seguito enunciati nella sentenza Gubert.

La prima di queste sentenze è la c.d. sentenza Chabni (1996)²⁵² in materia di spaccio di sostanze stupefacenti; conserva tutt'ora rilevanza poiché offre definizioni di prodotto, prezzo e soprattutto di profitto, ponendo i confini del *quantum* confiscabile. Il prezzo viene definito come ciò che viene corrisposto o promesso per indurre, istigare o determinare taluno a compiere un reato; il prodotto consiste nel risultato del reato, nel ricavato che il reo ottiene tramite la condotta delittuosa. Il profitto, infine, è individuato nel vantaggio economico ricavato dalla commissione del reato: viene così aperta la strada alla confiscabilità dei risparmi di spesa, aspetto che verrà ripreso dalla sentenza Gubert.

Nel 2007 la Corte di Cassazione pronuncia la sentenza c.d. Miragliotta²⁵³ con cui ha affermato, per la prima volta, la possibilità di procedere all'ablazione del profitto indiretto. Oltre ai beni direttamente appresi dall'autore a seguito del compimento del fatto di reato, tale pronuncia ha reso aggredibile anche quei beni ottenuti dalla trasformazione del profitto diretto, purché siano causalmente connessi al fatto di reato, nel rispetto del principio di pertinenzialità. La successiva giurisprudenza della Cassazione non ha condiviso in pieno questa sentenza; infatti, la pronuncia Banca Italease del 2013²⁵⁴ definisce il profitto come mutamento materiale, attuale e di segno positivo della situazione patrimoniale

²⁵² M. TEBALDI, *Responsabilità degli enti collettivi e reati tributari. Evoluzioni in materia di confisca*, in *Giurisprudenza Penale*, 2021, p. 4; Sentenza della Corte di Cass. Pen., Sez. Unite, n. 9149/1996.

²⁵³ M. TEBALDI, *Responsabilità degli enti collettivi e reati tributari. Evoluzioni in materia di confisca*, in *Giurisprudenza Penale*, 2021, p. 4; Sentenza della Corte di Cass. Pen., Sez. Unite, n. 10208/2007

²⁵⁴ *Responsabilità degli enti collettivi e reati tributari. Evoluzioni in materia di confisca*, in *Giurisprudenza Penale*, 2021, p. 5; Sentenza della Corte di Cass. Pen., Sez. V, n. 10265/2013.

del suo beneficiario ingenerato dal reato attraverso la creazione, la trasformazione o l'acquisizione di cose suscettibili di valutazione economica. Il riferimento all'attualità e soprattutto al segno positivo del profitto escluderebbe, quindi, il risparmio di spesa e le eventuali utilità indirette, in opposizione a quanto affermato nella pronuncia precedentemente menzionata.

Con le sentenze del 2008 Fisia Impianti²⁵⁵ e Riva F.I.R.E.²⁵⁶ viene ribadito il concetto di pertinenzialità: si potranno confiscare solo beni collegati (anche indirettamente) con il reato commesso. Il profitto viene definito come qualsiasi vantaggio patrimoniale discendente direttamente o indirettamente dal reato (compresi eventuali risparmi di spesa). L'aspetto sul quale non concordano riguarda il calcolo del *quantum* confiscabile: la sentenza Fisia Italimpianti, abbracciando il principio del profitto lordo, ritiene che le eventuali spese lecitamente sostenute debbano essere ricomprese nel *quantum* confiscabile. La Riva F.I.R.E., invece, in un'ottica di maggior tutela del reo, scomputa le spese eventualmente sostenute per ottenere l'incremento patrimoniale illecito, limitando l'ablazione patrimoniale al solo profitto netto.

Un decisivo ampliamento del concetto di profitto confiscabile si ha avuto con la c.d. sentenza Gubert n. 10561/2014 in cui la Corte di Cassazione a Sezioni Unite ha stabilito la confiscabilità in via diretta del denaro in quanto bene fungibile, anche a prescindere dalla prova della sussistenza del nesso di derivazione dall'illecito, e del risparmio di spesa. È stata dalla dottrina contestata la proposizione per la quale «la confisca del profitto, quando si tratta di denaro o di altri beni fungibili, non è confisca per equivalente, ma confisca diretta» perché si è sottolineato come la fungibilità di un bene (caratteristica intrinseca del bene stesso consistente nell'impossibilità di individualità specifica e quindi sostituibile) non incide sul legame di quel bene con l'illecito²⁵⁷. Non è dalla dottrina messo in

²⁵⁵ M. TEBALDI, *Responsabilità degli enti collettivi e reati tributari. Evoluzioni in materia di confisca*, in *Giurisprudenza Penale*, 2021, p. 6; Sentenza della Corte di Cass., Sez. Unite, n. 26654/2008.

²⁵⁶ M. TEBALDI, *Responsabilità degli enti collettivi e reati tributari. Evoluzioni in materia di confisca*, in *Giurisprudenza Penale*, 2021, p. 6; Sentenza della Corte di Cass., Sez. VI, n. 3635/2008.

²⁵⁷ F. MUCCIARELLI, C. E. PALIERO, *Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsione ermeneutiche*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2015, p.p. 253- 254.

dubbio che con riferimento ai beni fungibili l'individuazione del nesso di pertinenzialità sia complessa dal punto di vista probatorio, ma ciò non autorizza la confusione concettuale tra le diverse nozioni. Autorevoli autori hanno evidenziato che qualificare la confisca del denaro come diretta solo sulla base della sua fungibilità contrasta il principio per il quale nell'applicare la legge non si può ad essa attribuire altro senso che quello fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione d'esse²⁵⁸.

Ormai sulla confiscabilità del risparmio di spesa si può dire si sia raggiunto un consenso pressoché unanime, ma sicuramente interessante è il ragionamento compiuto per ammetterla; si osserva come tra l'illecito tributario e il vantaggio consistente nella mancata uscita di beni presenti nel patrimonio del reo vi sia un legame di pertinenzialità quasi intrinseca ed è in virtù di ciò che viene dalle Sezioni Unite ammesso in tale sentenza l'apprensione del risparmio di spesa. Il risparmio di spesa a seguito di illecito tributario consiste, a detta delle Sezioni Unite, in un inadempimento ad un'obbligazione già esistente prima della condotta, liquida, esigibile e quantificata in termini numerici: il profitto confiscabile si realizza proprio con il mancato pagamento del tributo.

Sulla stessa scia si colloca la sentenza Lucci del 2015 in cui si stabilisce l'idea della confiscabilità diretta dei beni dell'ente nel cui interesse o vantaggio si è commesso il reato fiscale.²⁵⁹

La portata innovativa della sentenza Gubert è ravvisabile anche nella parte in cui ammette la confisca dei beni dell'ente anche in ambito penale tributario, ben prima che le recenti riforme legislative introducessero alcune delle fattispecie fiscali nel catalogo dei reati- presupposto della responsabilità della persona giuridica. Tale intervento giurisprudenziale affonda 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:

²⁵⁸ F. MUCCIARELLI, C. E. PALIERO, *Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsione ermeneutiche*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2015, p. 254.

²⁵⁹ R. BARTOLI, *Brevi considerazioni in tema di confisca del profitto. Dialogando con la sentenza Gubert e Mario Romano*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2015, p.p. 2- 3.

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 da fenomeni evasivi²⁶⁰.

Nonostante la giurisprudenza successiva avesse in gran parte confermato i principi Gubert, il rapporto tra responsabilità da reato dell'ente collettivo e fattispecie tributarie non era ancora regolamentato e per questo sorsero diversi dubbi e perplessità riguardo la legittimità di tali pronunce. Le principali perplessità sono sorte in dottrina, in cui sono prevalenti posizioni nettamente contrarie a quelle espresse dalle Sentenze Gubert e Lucci. Si è, infatti, ritenuto che tali pronunce finiscono con l'ammissione della confisca di somme che non necessariamente sono connesse con il denaro che rappresenta il profitto del reato, e ciò comporterebbe a una sostanziale trasformazione della misura da confisca diretta a confisca per equivalente²⁶¹.

In linea con l'orientamento delle sentenze Gubert e Lucci si colloca una recente sentenza delle Sezioni Unite (sentenza n. 42415/2021). La Sezione VI, dinanzi cui era pendente il ricorso, ne ha rimesso la trattazione alle Sezioni Unite per la risoluzione della questione riguardante i limiti entro i quali è possibile procedere a confisca diretta di somme di denaro giacenti su conto bancario che rappresentino il prezzo o il profitto del reato, anche se la parte interessata fornisca la prova che il denaro vincolato ai fini di confisca derivi da un titolo lecito. Le Sezioni Unite affermano come si possa procedere alla confisca qualificata come diretta di tali somme di denaro qualora abbiano determinato effettivo accrescimento patrimoniale monetario a seguito della commissione del reato. La Corte ritiene che la somma di denaro che ha costituito il prezzo o il profitto del reato non va considerata in tale sede nella sua fisica consistenza, ma nella sua ontologica essenza di bene fungibile e paradigma di valore. Proprio come evidenziato dalla sentenza Gubert, secondo la Corte la confisca è qualificabile come diretta in ragione della fungibilità del denaro poiché una volta versato sul

²⁶⁰ M. TEBALDI, *Responsabilità degli enti collettivi e reati tributari. Evoluzioni in materia di confisca*, in *Giurisprudenza penale*, 2021, p.p. 7-9.

²⁶¹ Sentenza della Corte di Cassazioni, Sez. Unite, n. 42415/2021.

conto corrente bancario si confonde con le altre somme lì depositate; nel caso del denaro «il nesso eziologico è individuabile nell'effetto oggettivo di incremento monetario che deriva dalla commissione del reato e rappresenta il provento suscettibile di ablazione, non il gruzzolo fisicamente inteso».²⁶² La sentenza ribadisce che «da un lato, quindi, non serve ricercare lo stesso numerario (le medesime banconote) conseguito dall'autore come diretta derivazione del reato da lui commesso, e dall'altro non sarà attribuibile nessuna rilevanza all'esistenza di altri attivi monetari confluiti nel patrimonio del reo anche di origine lecita nel suo conto bancario». Le ragioni della Corte si basano, come detto, sulla fungibilità intrinseca del denaro e sulla conseguente confusione nel patrimonio del reo del profitto o del prezzo monetario conseguito mediante il reato: da tali caratteristiche derivano da una parte l'impossibilità di risalire all'identità fisica del denaro di provenienza illecita e dall'altra parte l'irrilevanza ai fini della confisca diretta di tale accertamento²⁶³.

Studiosi e commentatori²⁶⁴ hanno rilevato come il ragionamento della Corte non si basa sulla presunzione di illiceità dei beni oggetto di apprensione, ma piuttosto sulla consapevolezza secondo la quale il denaro costituente profitto o prezzo del reato si è effettivamente confuso nel patrimonio del reo e quindi risulta indistinguibile dalle somme lecite già presenti che vengono contaminate da illiceità già solo per il fatto che non sono più distinguibili da quelle effettivamente derivanti da illecito. Le Sezioni Unite affermano allora che la semplice prova della confusione nel patrimonio del reo diventa la prova indispensabile per poter affermare la pertinenza al reato di un bene fungibile come il denaro.

La conclusione a cui giungono le Sezioni Unite potrebbe essere contestata sulla base della considerazione secondo cui la confiscabilità di somme di denaro a titolo di profitto o prezzo del reato nonostante la prova della loro derivazione lecita si pone in contrasto con principi costituzionali: è stata evidenziata l'ammissibilità

²⁶² D. ATTANASIO, *Sequestro del denaro disposto a fini di confisca (diretta): ancora una questione rimessa alla valutazione delle sezioni unite*, in *Sistema Penale*, 2021, p.p. 3-4.

²⁶³ M. SCOLETTA, *La confisca di denaro quale prezzo o profitto del reato è sempre diretta (ancorché il denaro abbia origine lecita). Esiste un limite azionabile alla interpretazione giudiziaria della legge penale?*, in *Sistema Penale*, 2021, p. 2.

²⁶⁴ Quali M. Scoletta e D. Attanasio.

di una eventuale questione di legittimità costituzionale dell'art. 240 c.p. per contrasto con l'art. 25 Cost. proprio nella parte in cui rende applicabile la confisca diretta di denaro a titolo di prezzo o di profitto del reato anche nelle ipotesi in cui sia provata l'origine lecita delle somme oggetto di ablazione. Tale confisca, inoltre, risulta eccessivamente afflittiva per colui avverso il quale tale misura viene disposta.

Se le Sezioni Unite della Corte di Cassazione fossero giunte ad una soluzione opposta avrebbero concluso con la negazione della confiscabilità di tali somme di denaro in virtù della prova della loro derivazione lecita; in questa ipotesi, però, verrebbe disatteso il principio per cui il crimine non paga poiché le somme che effettivamente hanno costituito profitto o prezzo del reato sono indistinguibili dal resto del patrimonio monetario del reo e verosimilmente non sarà possibile procedere alla loro apprensione.

È quindi da ritenere prevalente l'interesse dello Stato a ottenere tali somme, oppure quello privato del reo a ottenere il dissequestro dell'importo in virtù della sua provata derivazione lecita? Le Sezioni Unite comprensibilmente attribuiscono rilevanza preminente al primo, di conseguenza qualora un giudice di merito dovesse ritenersi contrario egli avrà l'onere di adire nuovamente le Sezioni Unite.

Un ulteriore importante tema è stato affrontato dalla sentenza n. 3513/2022 delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione con cui ammettono la revocazione delle confische disposte per la fattispecie di pericolosità generica dichiarata costituzionalmente illegittima e ne individuano il fondamento nell'art. 28, co. 2, d. lgs. n. 159/2011 (il c.d. codice antimafia)²⁶⁵. È stato proprio sulla base della pronuncia della Corte costituzionale che il ricorrente nel caso di specie propone appello dinanzi alla Corte d'appello di Brescia per ottenere un'istanza di revocazione della confisca ex art. 28 del codice antimafia. La Corte di appello dichiara l'istanza inammissibile ricordando che la revocazione può essere richiesta solo nei casi tassativamente indicati all'art. 28, co. 1, d. lgs. n. 159/2011:

²⁶⁵ D. ALBANESE, *Gli effetti della sentenza della Corte costituzionale n. 24/2019 sui provvedimenti definitivi: le sezioni unite ammettono la revocazione delle confische disposte per la fattispecie di pericolosità generica dichiarata costituzionalmente illegittima e ne individuano il fondamento nell'art. 28, co. 2, d. lgs. 159/2011*, in *Sistema Penale*, 2022, p 1.

l'istanza proposta non rientra in nessuno in tali casi. Avverso il decreto della Corte d'appello viene proposto ricorso per Cassazione poiché vengono denunciati un'erronea applicazione dell'art. 28 d. lgs. n. 159/2011 e una mancanza di motivazione.

Il ricorso viene rimesso alle Sezioni Unite poiché è stato ravvisato un contrasto giurisprudenziale in ordine all'esperibilità dello strumento processuale della revocazione. La questione sottoposta all'attenzione delle Sezioni Unite è, infatti, se, in tema di misure di prevenzione patrimoniali, il rimedio esperibile avverso il provvedimento definitivo di confisca, fondato sulla pericolosità generica, sia, a seguito della dichiarazione di illegittimità costituzionale n. 124/2019, la revocazione ovvero l'incidente di esecuzione.

Le Sezioni Unite ricordano i due orientamenti giurisprudenziali contrapposti²⁶⁶: l'orientamento maggioritario²⁶⁷ muove dal rilievo per cui «pur non potendosi negare l'esistenza del generale principio per cui la "competenza esecutiva"[...] non può conoscersi l'applicabilità al settore tipico della prevenzione delle singole disposizioni procedurali contenute nel codice di rito penale in tema di esecuzione, posto che il rinvio alle previsioni di cui all'art. 666 cod. proc. pen. (in quanto compatibili) è dettato dal legislatore del Codice Antimafia per la fase della cognizione non riguarda, pertanto, la fase esecutiva».

Il contrario, seppur minoritario orientamento²⁶⁸ ritiene, invece, che il rimedio esperibile avverso il provvedimento definitivo di confisca fondato sulla pericolosità generica sia l'incidente di esecuzione poiché, tra le diverse argomentazioni citate nella pronuncia a sostegno di tale posizione, il rimedio della revocazione mal si addice a «una mera presa d'atto della esistenza di accadimenti successivi al giudicato che ne travolgano la validità, quale quello correlato alla intervenuta illegittimità costituzionale della fattispecie normativa sul quale si fonda la misura».

²⁶⁶ Sent. della Corte Cass., Sez. Unite, n. 3513/2022 (pt. 2.1).

²⁶⁷ Sent. della Corte Cass., Sez. I, n. 34027/2020.

²⁶⁸ Sent. della Corte Cass., Sez. VI, n. 36582/2020.

Secondo le Sezioni Unite la formulazione del secondo comma dell'art. 28 d. lgs. n. 159/2011 «[...] amplia i casi di ammissibilità del rimedio, delineando una fattispecie aperta». Viene valorizzato l'*incipit* del secondo comma dell'articolo («in ogni caso»), la cui ampiezza è funzionale a individuare una «condizione legittimante della revocazione diversa da quelle [...] delineate dal comma 1». In secondo luogo, sul piano sistematico, si osserva che solo l'interpretazione estensiva è «in linea con i canoni dell'interpretazione utile», in quanto capace di attribuire una portata precettiva alla disposizione, che altrimenti risulterebbe *inutiliter data*. Viene notato come l'interpretazione restrittiva svuoterebbe di significato l'art. 28, co. 2, d. lgs. n. 159/2011, in quanto le ipotesi di revocazione elencate al primo comma hanno già di per sé una fisionomia tale da assegnare rilevanza unicamente al difetto originario dei presupposti della confisca. Così interpretata, dunque, la disposizione in esame risulta capace di ricomprendere «nel proprio ambito applicativo la declaratoria di illegittimità costituzionale di cui alla sentenza n. 24/2019 della Corte costituzionale, che, avendo investito *in toto* una delle figure di pericolosità sociale giustificatrici anche della confisca, integra senz'altro quel difetto originario dei presupposti per l'applicazione del provvedimento ablatorio che costituisce [...] condizione applicativa del rimedio».²⁶⁹ Viene, inoltre, dai giudici di legittimità esclusa l'operatività del termine decadenziale di sei mesi di cui al terzo comma dell'art. 28 d. lgs. n. 159/2011: tale termine si riferirebbe solo ai casi di cui al primo comma (così come espressamente specificato dal testo normativo) e non anche ai casi di revocazione di cui al secondo comma.

Per garantire “utilità” all'articolo e per riempire di contenuto e significato il secondo comma dell'art. 28 d. lgs. n. 159/2011 (quindi, più in generale, per colmare una imprecisione legislativa) la giurisprudenza è giunta ad una interpretazione forse forzata del testo normativo. Infatti, la dottrina a tal proposito afferma come l'*incipit* della disposizione «in ogni caso», seguito da una virgola,

²⁶⁹ D. ALBANESE, *Gli effetti della sentenza della Corte costituzionale n. 24/2019 sui provvedimenti definitivi: le sezioni unite ammettono la revocazione delle confische disposte per la fattispecie di pericolosità generica dichiarata costituzionalmente illegittima e ne individuano il fondamento nell'art. 28, co. 2, d. lgs. 159/2011*, in *Sistema Penale*, 2022, p. 8.

parrebbe proprio riferirsi ai casi indicati dal primo comma; se così intesa la norma risulterebbe superflua.

Il risultato a cui le Sezioni Unite sono giunte non è affatto da ritenere scontato poiché la giurisprudenza tende a inquadrare l'esecuzione della confisca tra rapporti insuscettibili di essere travolti in caso di revoca della sentenza penale di condanna²⁷⁰.

Citiamo, infine, la sentenza n. 40797/2023 (depositata il 6 ottobre 2023) le Sezioni Unite hanno affermato il principio per il quale «l'avvio della procedura fallimentare non preclude il provvedimento di sequestro preventivo finalizzato alla confisca di beni attratti alla massa fallimentare per i reati tributari».

3. Le ipotesi di confisca nel d. lgs. n. 231/2001

Tra le sanzioni previste dal d. lgs n. 231/2001 spicca la confisca, di cui si ribadisce il carattere polimorfo²⁷¹, disciplinata dagli artt. 9, co. 1 lett. c) e 19 del d. lgs. n. 231/2001; l'art. 19 d. lgs. n. 231/2001 prevede la disposizione nei confronti dell'ente della confisca del prezzo o del profitto del reato, salvo per la parte che può essere restituita al danneggiato, ovvero, la confisca di somme di denaro, beni o altre utilità di valore equivalente al prezzo o al profitto del reato quando non è possibile eseguire la confisca di quest'ultimi. L'art. 15, co. 4 d. lgs. n. 231/2001 prevede invece un'ipotesi di confisca in virtù della quale nel caso di commissariamento dell'ente (in sostituzione della correlativa sanzione interdittiva, che determinerebbe un'interruzione di servizio pubblico o di pubblica necessità ovvero un rilevante impatto su livelli occupazionali) il profitto derivante dalla prosecuzione dell'attività deve essere confiscato. A seguito delle novità

²⁷⁰ D. ALBANESE, *Gli effetti della sentenza della Corte costituzionale n. 24/2019 sui provvedimenti definitivi: le sezioni unite ammettono la revocazione delle confische disposte per la fattispecie di pericolosità generica dichiarata costituzionalmente illegittima e ne individuano il fondamento nell'art. 28, co. 2, d. lgs. 159/2011*, in *Sistema Penale*, 2022, p. 16.

²⁷¹ P. IELO, *La confisca obbligatoria tra art. 322-ter c.p. e art. 19 d. lgs. 231/2001*, in *Rivista* 231, 2011, p. 1.

introdotte dal d. lgs. n. 74/2000 è prevista la confisca allargata dei beni dell'autore di reati tributari.

L'istituto, di grande efficacia disincentivante nell'ambito della c.d. criminalità del profitto, recupera un chiaro carattere punitivo. L'aver inserito la confisca tra le sanzioni, e non tra le misure di sicurezza come invece avviene nel caso dell'art. 240 c.p., è una operazione con rilevanti di conseguenze pratiche²⁷². In primo luogo l'istituto dovrà rispettare il divieto di applicazione retroattiva delle sanzioni, in ossequio all'art. 2 d. lgs. n. 231/2001 e all'art. 25, co. 2 Cost. Tale conclusione è imposta anche dall'art. 7, co. 1, della Convenzione EDU, ai sensi del cui disposto «*non può essere inflitta una pena più grave di quella che sarebbe spettata al tempo in cui il reato è stato consumato*». Di conseguenza la confisca potrà apprendere soltanto il prezzo o il profitto conseguito dopo l'entrata in vigore del d.lgs. n. 231/2001 o in ogni caso dopo l'inserimento del reato presupposto commesso nel catalogo di cui agli art. 24 e seguenti d. lgs. n. 231/2001. Ulteriore conseguenza della scelta suddetta è che, essendo la confisca una sanzione, non potrà procedersi alla sua esecuzione se non in presenza di una sentenza di condanna: la soluzione è imposta in modo chiaro dalla lettera della norma. Dunque, la confisca in commento, per il suo carattere sanzionatorio, necessita di un legame con la commissione di un illecito e con la pronuncia di una relativa condanna. Quanto all'oggetto, la confisca avverrà in riferimento al prezzo o al profitto del reato. Se la prima nozione è pacificamente intesa come le cose, il danaro o altre utilità date o promesse per determinare o istigare al reato, maggiori difficoltà si sono avute in merito alla nozione di profitto, definito dalla Relazione di accompagnamento al decreto, come «una conseguenza immediata ricavata dal fatto di reato». Anche con riferimento alla responsabilità degli enti, tanto in dottrina che in giurisprudenza, si è discusso se nel profitto confiscabile dovessero essere ricomprese anche le spese, connesse all'illecito, sostenute per la commissione del reato. Un primo orientamento dottrinale conclude per il c.d. criterio del netto. La soluzione è giustificata dalla funzione preventiva della sanzione, connessa all'esigenza di non rendere redditizio l'illecito: l'ablazione

²⁷² C. COIRO, *Reati tributari e confisca di valore dei beni dell'ente*, in Rivista 231, 2023, p.p. 1-3.

totale del profitto sarebbe sproporzionata rispetto allo scopo. Altra parte della dottrina propende per il calcolo del profitto al lordo, poiché non si vuole tenere indenne il reo dal rischio di perdita economica, come, invece, accadrebbe utilizzando un'interpretazione di tipo "aziendalistico" che, difatti, condurrebbe al paradosso di incentivare l'illegalità²⁷³.

Il contrasto che vi era in dottrina si è avuto anche in giurisprudenza, fino a che è stato risolto nel 2008 dalle Sezioni Unite, che hanno accolto il criterio del lordo. La Corte, concordemente con la *ratio* ablativa della sanzione e con alcuni atti internazionali e dell'Unione Europea, ha inteso il profitto «come complesso dei vantaggi economici tratti dall'illecito e a questo strettamente pertinenti, dovendosi escludere, per dare concreto significato operativo a tale nozione, l'utilizzazione di parametri valutativi di tipo aziendalistico»²⁷⁴.

Nell'ambito del d. lgs. n. 231/2001 la confisca assume una generale funzione di ripristino dello stato delle cose antecedente alla consumazione del reato, e ciò porta ad escludere la configurazione del profitto come utile netto ricavato dall'ente: ammettere che i costi di produzione dell'illecito debbano essere recuperati dall'ente è in palese contrasto con la natura sanzionatoria della confisca. La Corte ha messo in luce la necessità di distinguere tra provento illecito e provento lecito, limitando solo al primo la confisca. A tale scopo, il Supremo Collegio, ricorrendo alla distinzione tra "reato contratto" e "reato in contratto", ha rilevato come nell'ambito dell'attività dell'ente bisogna distinguere ulteriormente tra il caso in cui il reato si identifichi proprio con l'accordo contrattuale e il caso in cui il reato incida soltanto sulla formazione della volontà contrattuale. Nel primo caso è lo stesso negozio giuridico ad immedesimarsi integralmente con l'illiceità penale, con l'effetto che il profitto è conseguenza immediata e diretta del reato; nel secondo caso la genesi illecita del contratto non per forza importa l'illiceità dell'intero rapporto obbligatorio, perché il contratto è lecito e valido tra le parti (eventualmente solo annullabile ex artt. 1418 e 1439 c.c.), con la conseguenza

²⁷³ C. COIRO, *Reati tributari e confisca di valore dei beni dell'ente*, in Rivista 231, 2023, p.p. 1-3.

²⁷⁴ L. DE MARTINO, *L'ente poliedrico: le multiformi vesti processuali, tra natura della responsabilità ex d. lgs. n. 231/2001 e aporie interpretative*, in Rivista 231, 2017, p.p. 1-3.

che il profitto potrebbe non essere emanazione diretta del comportamento sanzionato penalmente.

In definitiva secondo questa ricostruzione per individuare il profitto confiscabile occorre accertare in concreto quanto effettivamente è pervenuto all'ente come immediata e diretta conseguenza dell'illecito.

L'introduzione delle fattispecie fiscali nell'elenco dei reati presupposto della responsabilità delle persone giuridiche ha avuto grande rilievo anche sul piano della individuazione dei beni confiscabili²⁷⁵. Il nuovo art. 25- *quinquiesdecies* apre, infatti, la strada all'applicabilità della confisca allargata ex art. 240- *bis* c.p. in caso di condanna o patteggiamento qualora l'evasione fiscale superi una certa entità valoriale.

La l. n. 157/2019 conferma la creazione di un regime differenziato all'interno di ogni singola fattispecie incriminatrice: superata la soglia di rilevanza penale del fatto, per far scattare l'operatività della confisca allargata è necessario superare un'ulteriore soglia. Nello specifico è prevista a seguito della violazione dell'art. 2 d. lgs. n. 74/2000 (quando l'ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a 200000 euro), dell'art. 3 d. lgs. n. 74/2000 (quando l'imposta evasa è superiore a 100000 euro), dell'art. 8 d. lgs. n. 74/2000 (quando l'importo non risponde al vero nelle fatture o nei documenti è superiore a 200000 euro) e dall'art. 11 d. lgs. n. 74/2000 (quando l'ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi è superiore a 200000 euro). Vi sarà dunque una fascia di condotte sottoposte al solo regime "ordinario" della confisca prevista dall'art. 12-*bis* d. lgs. n. 74/2000, e un'altra fascia di condotte più gravi (che, cioè, superino anche le soglie indicate dall'art. 12-*ter* d. lgs. n. 74/2000) rispetto alle quali sarà applicabile anche la confisca c.d. allargata di cui all'art. 240-*bis* c.p. Si conferma l'irrigidimento del trattamento *lato sensu* penale per i cosiddetti "grandi evasori", su cui incide «un ventaglio di misure sempre più ramificato ed incisivo», non solo personale, ma anche patrimoniale²⁷⁶.

²⁷⁵M. TEBALDI, *Responsabilità degli enti collettivi e reati tributari. Evoluzioni in materia di confisca*, in *Giurisprudenza penale*, 2021, p. 18.

²⁷⁶F. PIERGALLINI, *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente*, in *Sistema Penale*, 2020, p.p. 11- 12.

Il fatto che tale nuova forma di confisca, per espressa previsione normativa, si applicherà esclusivamente alle condotte poste in essere successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del d. lgs. n. 74/2000 sembrerebbe essere una ragione (seppure basata essenzialmente sul testo legislativo, quindi su un dato meramente formale) valida per poter qualificare la confisca come sanzione; invece, viene ancora generalmente qualificata come misura di sicurezza per cui non soggetta al divieto di retroattività in *malam partem*. Proprio in ragione di tale qualificazione, peraltro, la presente “clausola di irretroattività” potrebbe essere interpretata nel senso di non impedire l’applicabilità della confisca a condotte poste in essere dopo l’entrata in vigore della legge.

In questo senso, chi commetta un delitto tributario sopra la soglia indicata dall’art. 12-ter d. lgs. n. 74/2000 in epoca successiva all’entrata in vigore della presente riforma dovrebbe mettere in conto che gli sarà applicabile una confisca che è in grado di colpire acquisti di valore sproporzionato effettuati precedentemente, seppur entro il limite implicito della ragionevolezza temporale.

Con riferimento al requisito appena citato della ragionevolezza temporale, la sentenza della Cassazione, Sezione VI, n. 10684/2023 specifica che il momento dell’acquisto di valore sproporzionato al reddito o all’attività svolta non deve essere eccessivamente distante (da un punto di vista cronologico) dal momento storico in cui è stato commesso il reato- spia²⁷⁷

Nel d. lgs. n. 231/2001 la confisca del profitto rappresenta un fondamentale strumento sanzionatorio degli enti responsabili della consumazione di reati in quanto il profitto rappresenta il fine primario della sua azione sia lecita che illecita²⁷⁸. Nella stessa Relazione al d. lgs. n. 231/2001, infatti, si riconosce il ruolo della confisca del profitto come imprescindibile strumento deterrente, nel senso

²⁷⁷ S. FINOCCHIARO, *Confisca allargata e ragionevolezza temporale nei delitti contro la pubblica amministrazione: note a margine di una pronuncia della Cassazione*, in *Sistema Penale*, 2023, p. 1.

²⁷⁸ P. IELO, *La confisca obbligatoria tra art. 322-ter c.p. e art. 19 d. lgs. 231/2001*, in *Rivista* 231, p.p. 1- 3.

che l'ente nel programmare la sua politica di impresa deve essere certo che il crimine non paga²⁷⁹.

La rilevanza del profitto nel d. lgs. n. 231/2001 è confermata anche da previsioni ulteriori rispetto alle norme in materia di confisca: la realizzazione di un profitto di rilevante entità rappresenta un criterio per l'applicazione delle sanzioni interdittive (artt. 13- 23 d. lgs. n. 231/2001), nonché un'aggravante dei reati commessi (artt. 24, co. 2 e 25, co. 3 d. lgs. n. 231/2001); il risarcimento integrale del danno e l'eliminazione delle conseguenze dannose (o l'efficace attività in tale direzione) insieme all'eliminazione delle carenze organizzative che hanno determinato il reato (mediante l'adozione e l'attuazione di modelli organizzativi idonei a prevenire reati della specie di quello verificatosi) e alla «messa a disposizione del profitto ai fini della confisca» (art. 17 d. lgs. n. 231/2001) rappresentano una causa di esclusione dell'applicazione di sanzioni interdittive; la confisca del profitto, infine, è prevista come sanzione in caso di violazione degli obblighi o dei divieti inerenti alle sanzioni interdittive, anche se applicate in via cautelare durante il processo (art. 23 d. lgs. n. 231/2001)²⁸⁰.

Già da prima dell'introduzione nel d. lgs. n. 231/2001 dei reati tributari la Suprema Corte consente di applicare la confisca ex artt. 240 o 322- *ter* c.p. alle persone giuridiche cui sia pervenuto il profitto del reato consumato dalla persona fisica, sul presupposto per cui la confisca non sarebbe una sanzione penale, bensì una misura di sicurezza applicabile anche nei confronti di soggetti sforniti di capacità penale (e quindi anche nei confronti delle persone giuridiche prima degli interventi legislativi) in base alla considerazione secondo la quale non può ritenersi estraneo al reato il soggetto che ne trae vantaggi e utilità. Si ritiene, per contro, auspicabile la sottrazione del profitto presso la persona giuridica che lo abbia percepito, indipendentemente dalla sua responsabilità penale, in base alla considerazione che la confisca del profitto è una forma di riequilibrio economico

²⁷⁹ A. M. MAUGERI, *La responsabilità da reato degli enti: il ruolo del profitto e della sua ablazione nella prassi giurisprudenziale*, in *dir. Pen. Econ.*, 2013, p. 669; A. M. MAUGERI, *La funzione rieducativa della sanzione nel sistema della responsabilità amministrativa da reato degli enti ex d. lgs. n. 231/2001*, Giappichelli Editore, 2022, p. 130.

²⁸⁰ A. M. MAUGERI, *La responsabilità da reato degli enti: il ruolo del profitto e della sua ablazione nella prassi giurisprudenziale*, in *dir. Pen. Econ.*, 2013, p.p. 673- 675.

e non è una pena, e che il profitto reato, - accertato ed effettivamente acquisito - non può essere legittimamente detenuto da alcuno (anche un terzo) in quanto il crimine non costituisce un legittimo titolo di acquisto di diritti su beni. Tale considerazione in alcuni ordinamenti stranieri consente di sottrarre il profitto anche presso i terzi cui sia pervenuto, purché nel rispetto della loro buona fede (in tale direzione, infatti, in ordinamenti, che non prevedono la responsabilità penale delle persone giuridiche, si permette di sottrarre il profitto anche presso l'ente cui sia pervenuto²⁸¹).

Per quanto attiene la confiscabilità del risparmio di spesa, si sono pronunciate sentenze tra loro contrastanti: infatti alcune ammettono la confisca del risparmio di spesa concepito in termini relativi, cioè rientrerebbe in tale concetto solo la non diminuzione dell'attivo in cui si sia in presenza di un ricavo effettivamente e materialmente conseguito da cui però, in virtù della condotta illecita, non vengano decurtati i costi che si sarebbero dovuti sostenere (sentenza della Cassazione penale, Sezione VI, n. 3635/2013). Secondo l'orientamento giurisprudenziale solo in tale ipotesi il risparmio di spesa potrebbe rientrare nel concetto di profitto confiscabile, in virtù del nesso di pertinenza. Nel caso di risparmi di spesa intesi quali mancato aumento del passivo, invece, verrebbe a mancare il requisito dell'effettivo e materiale incremento patrimoniale. Si finirebbe dunque per contestare e sottoporre a misura ablativa non la creazione o acquisizione di nuova ricchezza, ma la mera destinazione di quella preesistente alla consumazione del reato al soddisfacimento di scopi diversi da quelli che avrebbero dovuti essere perseguiti (Cass. Pen., Sez. V, n. 10265/2013)²⁸².

Successivi orientamenti hanno optato per l'opposta soluzione della confiscabilità anche dei risparmi di spesa in termini assoluti. In particolare, nell'ambito di un procedimento relativo ai reati di omicidio e lesioni commessi con violazione delle norme a tutela della salute e sicurezza dei lavoratori, si è ritenuto che costituissero profitto di tali reati i risparmi di spesa derivanti dalla mancata adozione di qualche oneroso accorgimento di natura cautelare, o nello

²⁸¹ A. M. MAUGERI, *La responsabilità da reato degli enti: il ruolo del profitto e della sua ablazione nella prassi giurisprudenziale*, in *dir. Pen. Econ.*, 2013, p. 676.

²⁸² M. GIOIA, *Profitto e risparmi di spesa*, in *il penalista*, 2015, p. 1.

svolgimento di una attività in una condizione che risulta economicamente favorevole, anche se meno sicura di quanto dovuto.

A sostegno della considerazione secondo la quale si è assistito (e si assiste) ad una progressiva estensione del concetto di profitto²⁸³ si cita la sentenza della Corte di Cassazione penale, Sezione VI, n. 174/2018 secondo la quale «non costituisce profitto del reato un qualsivoglia vantaggio che, pur derivante dal reato, tuttavia sia futuro, sperato, eventuale, solo possibile, immateriale o non ancora materializzato in termini strettamente economico-patrimoniali». Sarebbe irragionevole ritenere che il profitto coincida con una mera aspettativa di fatto: questa potrebbe rilevare solamente se fondata su circostanze assai dettagliate e specifiche, in modo da godere di quelle caratteristiche di effettività e di concretezza che le permetterebbero di essere considerata suscettibile di valutazione giuridica ed economica.

4. Rapporti tra livelli sanzionatori in ambito tributario

Le dinamiche dei reati tributari relativi all'impresa sono contraddistinte da caratteri peculiari: il reato è realizzato da persona fisica che non trae alcun beneficio dallo stesso, perché lo commette nell'interesse dell'ente. Già questa caratteristica avrebbe dovuto consigliare una certa prudenza nella scelta di applicare la confisca allargata prevista all'art. 240- *bis* c.p. alla persona fisica condannata per determinati reati tributari: si applicherà anche al soggetto che ha commesso reato fiscale producendo profitti esclusivamente a vantaggio dell'ente? ²⁸⁴

²⁸³ Si citi anche la sent. della Corte di Cass., Sez. III penale, n. 47810/2022 secondo la quale «il reato di contraffazione di indicazioni geografiche o denominazioni di origine dei prodotti agroalimentari di cui all'art. 517- *quater* c.p. e il reato di associazione per delinquere di cui all'art. 416 c.p. sono improduttivi di profitto ma può essere oggetto di confisca e sequestro il profitto individuato attraverso la stima dei corrispettivi conseguiti dalle vendite di prodotti agroalimentari ceduti in frode e quindi sulla base della differenza tra quanto incassato dalla vendita fraudolenta e quanto invece la società avrebbe incassato se avesse commercializzato analoghi quantitativi senza frode».

²⁸⁴ R. BARTOLI, *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, in *Sistema Penale*, 2020, p. 222.

Nel cercare risposta a questa domanda emergono dubbi circa la coerenza sistematica dell'interazione tra due universi²⁸⁵ (quello della persona fisica e quello della responsabilità dell'ente). Innanzitutto, si dubita la ragionevolezza dell'applicabilità della confisca per sproporzione nei confronti dell'autore materiale del reato: la Corte costituzionale ritiene che il meccanismo presuntivo, sotteso all'applicazione della confisca allargata, possa ritenersi legittimo solo rispetto a delitti perpetrati in forma quasi professionale e che si pongono come fonte ordinaria di un illecito accumulo di ricchezza. Alla luce di queste considerazioni ermeneutiche, la scelta di introdurre la confisca allargata, rispetto alle fattispecie penal-tributarie connotate da maggiore fraudolenza, può apparire tutto sommato ragionevole, laddove si consideri che tali reati possono generare un'illecita accumulazione di ricchezza. Peraltro, al cospetto di un occasionale evasore, il rigore della previsione dovrebbe risultare temperato dal potere riconosciuto al giudice di valutare, in concreto, la sussistenza di una presunzione di illecita accumulazione di ricchezza.

Come evidenziato dalla Corte Costituzionale, la confisca allargata «si colloca nell'alveo delle forme “moderne” di confisca alle quali, già da tempo, plurimi Stati europei hanno fatto ricorso per superare i limiti di efficacia della confisca penale “classica”», rispetto a quelle fattispecie delittuose di criminalità organizzata che, da un lato, destavano un fortissimo allarme sociale e, dall'altro lato, non potevano essere efficacemente contrastate attraverso i tradizionali strumenti del diritto penale. Nel confronto con le associazioni mafiose, infatti, gli strumenti tradizionali, tra cui la confisca penale classica, rivelavano la loro inadeguatezza, così da sospingere il legislatore ad intervenire con presidi decisamente più invasivi. La *ratio* che ha indotto ad oltrepassare i limiti della confisca penale classica non pare, però, totalmente sovrapponibile alle fattispecie tributarie. L'illecita accumulazione di ricchezza derivante da tali reati può, infatti, essere efficacemente paralizzata anche con gli strumenti penali tradizionali, apprestati dal legislatore, per cui l'introduzione della confisca allargata a carico della persona fisica anche in questo settore pare sproporzionata rispetto alla finalità

²⁸⁵ F. PIERGALLINI, *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente*, in *Sistema Penale*, 2020, p. 10.

perseguita. Infatti, con riferimento alla persona fisica, la confisca in casi particolari, introdotta dal nuovo art. 12- *ter* d. lgs. n. 74/2000, va ad aggiungersi alla confisca diretta e per equivalente, previste dall'art. 12- *bis* c.p.²⁸⁶

È proprio nel rapporto tra persona fisica e l'ente che la scelta di estendere alle fattispecie tributarie la confisca allargata si rivela una scelta legislativa eccessiva; infatti, l'obiettivo perseguito dal legislatore che inserisce nel d. lgs. n. 231/2001 le fattispecie tributarie è quello di colpire chi effettivamente ottiene beneficio dalla commissione dell'illecito (cioè, l'ente), ma nell'estendere l'ambito applicativo della confisca allargata alle persone fisiche rischia di attingere a un bersaglio diverso che, della ricchezza illecitamente accumulata, non ha di norma alcuna disponibilità. L'art. 12- *ter* d. lgs. n. 74/2000, infatti, dispone l'applicazione della confisca allargata per le fattispecie penal- tributarie, ma solo per le persone fisiche: di conseguenza a seguito di commissione di illecito tributario da parte di persona fisica nell'interesse di un ente, nei confronti dell'autore materiale dell'illecito, si applica sia la confisca di cui all'art. 12- *bis* d. lgs. n. 74/2000 che la confisca per sproporzione, mentre l'ente che è colui che effettivamente ha accumulato illecita ricchezza e che quindi dovrebbe a rigor di logica essere "colpito" più duramente, subisce solo la confisca di cui all'art. 19 d. lgs. n. 231/2001.

Autorevoli autori notano come viene, così tradita la stessa ragione d'essere della confisca per sproporzione poiché la misura ablativa va ad incidere seppur sull'autore materiale del reato, su un soggetto che non ha ottenuto alcun vantaggio patrimoniale e, soprattutto, si lascia (quasi) intatta la reale ricchezza illecita conseguita dall'ente. La criticità appena sottolineata potrebbe, in parte, affievolirsi in quelle ipotesi, non così improbabili nel nostro tessuto industriale, di imprese a struttura familiare, in cui l'amministratore è anche "proprietario" dell'ente, che dalla commissione del reato tributario ha tratto vantaggio: in questo

²⁸⁶ F. PIERGALLINI, *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente*, in *Sistema Penale*, 2020, p. 13.

caso, potrebbe sussistere una corrispondenza tra il soggetto inciso dalla misura e quello che ha effettivamente beneficiato dell'accumulo di ricchezza²⁸⁷.

Tali effetti distorsivi potrebbero trovare un correttivo nel ricorso all'interpretazione suggerita dalla Corte costituzionale che invita il giudice a valutare in concreto la condotta dell'autore persona fisica, escludendo la confisca allargata quando emerge che è del tutto occasionale.

È comunque da sottolineare come tale aspetto problematico non sussiste solo con riferimento alle fattispecie tributarie, ma anche con riferimento ad altri delitti da cui scaturisce la responsabilità della persona giuridica quale il caso di corruzione attiva.

Tra l'altro, come proposta per la risoluzione del problema non si può procedere con l'estensione della confisca allargata dell'ente perché, altrimenti si otterrebbe la dissoluzione dell'ente stesso²⁸⁸.

A questo punto ci si chiede se la confisca ex art. 19 d. lgs. n. 231/2001 contemplata come sanzione principale, il cui ruolo deterrente è messo in evidenza dalla stessa Relazione di accompagnamento al decreto e la cui funzione general- preventiva è garantita anche dalla sua obbligatorietà, possa svolgere funzione rieducativa, di riequilibrio economico. Si noti come la stessa Corte costituzionale ha riconosciuto tale funzione alla confisca allargata e alla confisca di prevenzione: a maggior ragione, allora, la si dovrebbe riconoscere alla confisca prevista dal d. lgs. n. 231/2001 in quanto colpisce il profitto accertato del reato. In dottrina si sottolinea come tale tipologia di confisca svolge funzione general- preventiva (perché annulla il beneficio atteso dall'illecito), ma anche di prevenzione speciale perché l'ente viene privato del suo vantaggio economicamente conseguito. Si evidenzia, inoltre che la logica riparatoria espressa dal principio per cui il crimine non paga fa parte di un programma ripristinatorio e non vendicativo; tale sanzione allora potrebbe essere virtuosa se venisse concepita di regola come strumento riparatorio a favore della vittima e

²⁸⁷ F. PIERGALLINI, *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente*, in *Sistema Penale*, 2020, p. 14.

²⁸⁸ F. PIERGALLINI, *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente*, in *Sistema Penale*, 2020, p. 15.

non contro l'autore, nel momento in cui le relative somme siano incassate dallo Stato²⁸⁹.

Potrebbe qui cogliersi un punto di svolta circa la natura giuridica delle confische: se i beni o le somme di denaro oggetto di confisca venissero restituite alla vittima (c.d. riparazione coatta) si potrebbe parlare effettivamente di ripristino dell'equilibrio economico violato, se, invece, tali restituzioni le incassa lo Stato la vittima rimane insoddisfatta²⁹⁰.

5. Estinzione del debito tributario e impegno a versare le imposte dovute: effetti su sequestro e confisca

Il d. lgs. n. 158/2015 ha introdotto il secondo comma dell'art. 12- bis d. lgs. n. 74/2000 in forza del quale *«la confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta»*.

La *ratio* della disposizione risiede nella volontà di far prevalere le pretese creditorie dell'Agenzia delle entrate su quelle ablatorie conseguenti alla confisca²⁹¹. Sulla stessa scia si collocano anche gli articoli successivi: più specificatamente l'art. 13 d. lgs. n. 74/2000 prevede come causa di non punibilità l'integrale estinzione del debito tributario (per alcuni reati- di cui agli artt. 10- bis, 10- ter e 10- quater d. lgs. n. 74/2000- purché avvenga prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali); anche l'art. 13- bis d. lgs. n. 74/2000 prevede che, al di fuori delle cause di non punibilità di cui prima, l'integrale pagamento del debito tributario prima

²⁸⁹ A. M. MAUGERI, *La funzione rieducativa della sanzione nel sistema della responsabilità amministrativa da reato degli enti ex d. lgs. n. 231/2001*, Giappichelli Editore, 2022, p.p. 132-133.

²⁹⁰ M. DONINI, *Pena agita e pena subita. Il modello del delitto riparato*, in *Questione Giustizia*, 2020, p. 9.

²⁹¹ S. FINOCCHIARO, *L'impegno a pagare il debito tributario e i suoi effetti su confisca e sequestro. Commento all'art. 12- bis, comma 2, d. lgs. n. 74/2000 (introdotto dal d. lgs. n. 158/2015)*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2015, p. 164.

dell'apertura del dibattimento di primo grado comporta una riduzione di pena fino alla metà e l'esclusione di pene accessorie.

L'art. 12- *bis*, co. 2 d. lgs. n. 74/2000 persegue anche l'obiettivo di positivizzare l'orientamento giurisprudenziale secondo il quale il pagamento dell'imposta da parte del contribuente fa venire meno l'indebito vantaggio che sarebbe stato aggredibile con la confisca; i beni precedentemente sequestrati dovranno essere restituiti per un ammontare equivalente a quanto versato e quella stessa somma dovrà essere detratta dal *quantum* oggetto di confisca, fino a poterla escludere del tutto. In questo modo si evita una inutile e inammissibile duplicazione sanzionatoria, che sarebbe in contrasto con il principio secondo il quale l'espropriazione definitiva di un bene non può mai essere superiore al profitto derivante dal reato.

Anche l'art. 19 d. lgs. n. 231/2001 prevede, al primo comma, la confisca del prezzo o del profitto da reato salvo che per la parte che può essere restituita al danneggiato; tale parte di articolo è stato interpretato nel senso di escludere quei beni su cui il danneggiato può avanzare pretesa restitutoria in forza del diritto di proprietà o di un diritto reale di godimento o di garanzia ovvero del possesso o della detenzione. Questa interpretazione, che emerge, ad esempio, dalla sentenza della Corte di Cassazione penale, Sezione VI n. 16526/2010, è stata ritenuta eccessivamente restrittiva poiché fondata su un concetto di restituzione di tipo civilistico, per cui andrebbe ricompreso al suo interno anche l'ipotesi di risarcimento. Un successivo orientamento giurisprudenziale²⁹², infatti, attribuisce all'art. 19 d. lgs. n. 231/2001 una portata maggiore, riferendola non solo ai beni su cui il danneggiato avanza pretesa restitutoria, ma anche a quelli oggetto di risarcimento.

La portata innovativa dell'art. 12- *bis* d. lgs. n. 74/2000 risiede nell'esclusione della confisca anche per quella parte che il contribuente si impegna a versare: la preclusione della confisca deriva non solo dall'avvenuto pagamento, ma anche

²⁹² Sentenza della Corte di Cassazione penale, Sez. II, n. 45054/2011.

dall'impegno a pagare (che può collocarsi sia nel corso delle indagini preliminari che in sede processuale)²⁹³.

La formula utilizzata dal legislatore permette al contribuente di evitare la confisca dimostrando non solo l'avvenuto pagamento, ma anche solo presentando al giudice il proprio impegno a pagare il debito tributario.

Ma cosa si deve intendere per impegno a versare l'imposta? Il legislatore non specifica le caratteristiche di tale impegno, per cui è necessario ricorrere all'attività interpretativa.

Come primo elemento da tenere in considerazione vi è la necessaria indicazione della somma che il contribuente si impegna a versare: quell'importo dovrà, poi essere sottratto all'ammontare del profitto confiscabile accertato dal giudice.

Secondo la giurisprudenza prevalente, per quanto riguarda il significato dell'impegno del contribuente si devono tenere in considerazione due possibili interpretazioni: la prima è quella secondo la quale l'impegno consiste nel suo sforzo, nella sua cura e diligenza nel fare qualcosa (in questo caso ovviamente nel pagamento dell'imposta sottratta al Fisco); secondo una diversa interpretazione impegnarsi vuol dire vincolarsi, obbligarsi quindi promettere e tenere fede alla promessa dando garanzia e obbligando un determinato comportamento sulla base di precisi accordi. Nel primo caso il termine impegno assume un significato ampio, informale e unilaterale in quanto dipendente solo dall'atteggiamento tenuto da colui che si impegna; nel secondo caso, invece, il termine assume un significato più formale poiché si lega a un obbligo che il contribuente assume nei confronti dell'Agenzia delle entrate con cui si accorda. È da preferire la seconda interpretazione, più rigorosa perché si è osservato come solo sulla base di questa è possibile mantenere una coerenza con la *ratio* della disposizione che, prevedendo una confisca in materia di reati tributari, esprime una chiara esigenza dell'ordinamento di recuperare i proventi illeciti derivanti dall'evasione fiscale. Proprio in virtù di tale esigenza ordinamentale è

²⁹³ S. FINOCCHIARO, *L'impegno a pagare il debito tributario e i suoi effetti su confisca e sequestro. Commento all'art. 12-bis, comma 2, d. lgs. n. 74/2000 (introdotto dal d. lgs. n. 158/2015)*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2015, p. 166.

necessario sottolineare l'importanza della serietà dell'impegno. Esso, quindi, dovrebbe consistere in un formale accordo con l'Agenzia delle entrate in conformità del quale dovrà risultare l'impegno del contribuente. Spetta poi al giudice secondo sua discrezione valutare la serietà di tale impegno²⁹⁴.

Al contribuente sarà poi chiesto di fornire una spiegazione circa il motivo per il quale non ha provveduto a versare quanto dovuto fino a quel momento: quindi il contribuente dovrà giustificare dinanzi al giudice il suo inadempimento e fornire prova di un suo serio impegno nonché la sua concreta possibilità economica, pena la disposizione della confisca (anche per equivalente) dell'intero profitto illecito.

Come ulteriore precisazione, vi è il fatto che tale impegno deve necessariamente provenire dal contribuente e, quindi, non è ammissibile se proviene da soggetti terzi.

Individuata la preferibile interpretazione da attribuire all'impegno a cui si riferisce l'articolo qui analizzato, capiamo ora cosa è stato inteso dalla giurisprudenza con l'espressione la «confisca non opera». È evidente che significa che il giudice, accertata la responsabilità penale dell'imputato per il reato tributario e individuato il profitto confiscabile, nella pronuncia di condanna non dispone la confisca o la dispone solamente per la parte non coperta dall'impegno a versare.

Si noti come, nel caso in cui il contribuente non dovesse adempiere all'impegno secondo quanto specificato dallo stesso art. 12- bis d. lgs. n. 74/2000, prima del passaggio in giudicato della sentenza, la confisca è sempre disposta: ciò vuol dire che la confisca, anche se inizialmente non disposta a causa dell'impegno, verrà disposta in un secondo momento nel caso in cui l'impegno non dovesse essere stato rispettato. Nel caso in cui ciò dovesse accadere dopo il passaggio in giudicato ci si è chiesti se la confisca possa o meno ancora essere disposta e da chi, perché, giunti alla definitività della sentenza, si esclude evidentemente tale competenza in capo al giudice della cognizione. Il giudice dell'esecuzione,

²⁹⁴ S. FINOCCHIARO, *L'impegno a pagare il debito tributario e i suoi effetti su confisca e sequestro. Commento all'art. 12- bis, comma 2, d. lgs. n. 74/2000 (introdotto dal d. lgs. n. 158/2015)*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2015 p. 166- 173.

invece, sembra avere potere di provvedere alla disposizione della confisca ai sensi dell'art. 676 c.p.p. che ne riconosce la competenza in quanto la confisca è obbligatoria. Tale possibilità pare logica poiché se non fosse riconosciuta, il condannato non avrebbe alcun interesse all'adempimento dell'impegno da lui assunto con l'Amministrazione finanziaria prima del passaggio in giudicato della sentenza di condanna e di conseguenza, verosimilmente, non vi adempirebbe²⁹⁵.

È stato, inoltre, affrontato anche la più complessa circostanza in cui sia stato preventivamente disposto il sequestro finalizzato alla confisca. In questo caso, ai sensi dell'art. 323 c.p.p. il sequestro persiste anche dopo la sentenza di condanna solo se quest'ultima ha disposto la confisca; nel caso in cui la misura ablativa non dovesse essere stata disposta dal giudice, l'eventuale sequestro preventivo dovrebbe venir meno. Tale azione, però, farebbe venir meno anche l'unica garanzia che il condannato non disperda i propri beni e paghi effettivamente il debito secondo l'impegno assunto. Infatti, la *ratio* del sequestro preordinato rispetto alla confisca consiste nel sottrarre all'imputato la disponibilità di ciò che gli potrà essere confiscato: si vuole evitare che il soggetto, vedendosi libero di godere del profitto delittuoso, possa essere spinto a commettere altre condotte illecite e si vuole anche evitare che ciò che dovrà essere confiscato si disperda. Le stesse esigenze permangono anche dopo la pronuncia di condanna che accerta l'esistenza dei presupposti della confisca, che però non viene disposta in forza dell'impegno assunto dal condannato a versare le somme dovute; l'utilità del sequestro anche in questa circostanza, allora si spiega nel caso in cui non dovesse essere rispettato tale impegno: in tale caso verrà disposta la confisca dal giudice dell'esecuzione in maniera più agevola proprio grazie al preventivo sequestro dei beni poi confiscati.

In virtù dell'utilità e delle garanzie offerte dal sequestro preordinato alla confisca, secondo la giurisprudenza, qualora si sia in presenza di una sentenza non definitiva, «deve escludersi l'esecutività immediata dei provvedimenti restitutori

²⁹⁵ S. FINOCCHIARO, *L'impegno a pagare il debito tributario e i suoi effetti su confisca e sequestro. Commento all'art. 12-bis, comma 2, d. lgs. n. 74/2000 (introdotto dal d. lgs. n. 158/2015)*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2015p. 170- 172.

dei beni sottoposti a sequestro preventivo anche nell'ipotesi in cui non ne sia stata disposta la confisca, dovendosi considerare che la misura della confisca alla quale è preordinato il sequestro preventivo può intervenire anche nel successivo grado del giudizio di merito e, ricorrendo l'ipotesi di confisca obbligatoria [...] anche in sede esecutiva²⁹⁶ ». Sempre in giurisprudenza si è addirittura riconosciuto il potere del giudice dell'esecuzione di disporre il sequestro preventivo finalizzato alla confisca obbligatoria e di decidere sulla restituzione delle cose sotto sequestro.

Sembra cioè essersi ritenuto in questi casi che la logica di cui all'art. 323 c.p.p. vada riferita solamente ai casi in cui la confisca non disposta non possa nemmeno più esserlo successivamente²⁹⁷ perché se la confisca (che la misura cautelare serviva a garantire) non viene disposta nella sentenza e non potrà più esserlo successivamente, il sequestro perde ogni ragion d'essere e deve venire meno; se invece, come nel caso ora all'esame, la sentenza definitiva non "chiude i giochi" relativi a questa forma di confisca obbligatoria, rimanendo anzi aperta la possibilità che essa venga applicata, successivamente, in fase esecutiva, allora ben potrà ritenersi che il sequestro mantenga intatta la propria funzione strumentale alla futura confisca. In questo modo, nel caso di sentenza che non disponga la confisca a causa dell'intervenuto impegno, si dovrebbe ritenere che il sequestro sopravviva alla pronuncia della condanna. D'altronde, la stessa lettera del capoverso dell'art. 12- bis d. lgs. n. 74/2000 parrebbe orientare verso la medesima conclusione. La giurisprudenza sottolinea come la nuova norma, disponendo – da un lato – che, in caso d'impegno, «la confisca non operi, anche in presenza di sequestro» e – dall'altro – che essa debba essere «sempre disposta nel caso di mancato versamento» – sembrerebbe aver spostato il *dies ad quem* dell'efficacia della misura cautelare al momento dell'effettivo versamento delle somme dovute, unico momento in cui viene realmente meno la possibilità di applicare la confisca che il sequestro intende garantire.

²⁹⁶ Sentenza della Cass. pen., sez. I, n. 8533/2013, in un caso relativo all'applicazione del sequestro preventivo finalizzato alla confisca di cui all'art. 12- sexies.

²⁹⁷ S. FINOCCHIARO, *L'impegno a pagare il debito tributario e i suoi effetti su confisca e sequestro. Commento all'art. 12- bis, comma 2, d. lgs. n. 74/2000 (introdotto dal d. lgs. n. 158/2015)*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2015, p. 173.

Tuttavia, la scarsa precisione dell'art. 12- *bis* d. lgs. n. 74/20000 potrebbe far ritenere l'interpretazione appena proposta come una forzatura delle regole processuali generali in materia cautelare.

Si è proposta un'ulteriore interpretazione, che si basa sulla scelta legislativa di utilizzare l'espressione «la confisca non opera»; ciò vorrebbe dire che la confisca potrebbe ugualmente essere disposta e che semplicemente non è operativa, non produttiva di effetti: il giudice della condanna dovrebbe comunque disporre la confisca dell'intero profitto delittuoso accertato, esplicitando però contestualmente che essa non produce effetti per quella somma che il contribuente si è impegnato a versare²⁹⁸. Si tratta, quindi, di una confisca condizionalmente sospesa, con molte caratteristiche in comune con la sospensione condizionale della pena: così come la sospensione della pena viene meno al verificarsi delle circostanze di cui all'art. 168 c.p., la sospensione della confisca verrebbe meno al verificarsi del mancato pagamento di quanto dovuto.

Tale ipotesi consentirebbe di evitare il rischio che il sequestro preventivo finalizzato alla confisca venga meno al momento della condanna definitiva; inoltre le modalità esecutive della confisca in caso di mancato versamento sarebbero più lineari perché la confisca è già stata disposta dal giudice di cognizione: il P.M. dovrebbe solo provvedervi direttamente.

La soluzione interpretativa per cui il giudice della condanna debba disporre una "confisca condizionata", anziché non disporla lasciando che eventualmente vi provveda il giudice dell'esecuzione sembra preferibile, poiché è assolutamente coerente con la lettera della norma, che non impedisce di "disporre" la misura, ma ne esclude solo "l'operatività"; è in grado di salvaguardare al meglio la concreta eseguibilità della confisca in caso di mancato versamento, poiché fa permanere gli effetti del sequestro già disposto anche dopo la condanna definitiva

²⁹⁸ S. FINOCCHIARO, *L'impegno a pagare il debito tributario e i suoi effetti su confisca e sequestro. Commento all'art. 12- bis, comma 2, d. lgs. n. 74/2000 (introdotto dal d. lgs. n. 158/2015)*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, p. 174; il procuratore dott. G. Amato, in cui si legge: "La norma non impedisce, infatti, l'adozione del provvedimento di confisca [che è tra l'altro obbligatorio: "è sempre ordinata la confisca..."], ma prevede solo che questa "non operi" in presenza dell'impegno del contribuente a pagare: ergo, l'impegno può riflettersi non sull'adozione del provvedimento [obbligatorio] di confisca ma solo sugli effetti di questa".

e, se non ancora disposto, permette di disporlo in sede di condanna; e, infine, rende semplice e lineare l'esecuzione della misura ablatoria, in caso di mancato versamento, direttamente da parte del pubblico ministero, giacché la sentenza che ha disposto la confisca condizionata è valido titolo esecutivo della confisca²⁹⁹.

Se, per chiara previsione normativa, anche il solo impegno a versare le imposte dovute preclude l'operatività della confisca, più dubbi sono gli effetti prodotti da parte di tale impegno nei confronti del sequestro. L'art. 12- *bis* d. lgs. n. 74/2000 si riferisce esclusivamente agli effetti che l'impegno a versare le imposte produce nei confronti della confisca, anche in presenza di sequestro. L'impegno, quindi, non sembra impedire il sequestro preventivo. Si è, però osservato come l'impegno presentato dal contribuente non rende la confisca non consentita (il che effettivamente precluderebbe il sequestro ad essa preordinato), bensì ne esclude solo l'operatività, restando obbligatoria nel caso in cui l'impegno non venga rispettato.

Ritenere applicabile il sequestro nonostante la presentazione dell'impegno sembra essere non solo imposto dal tenore lessicale della disposizione (come appena visto), ma anche del tutto coerente con la *ratio* dell'istituto. Quest'ultimo, infatti, è una misura cautelare reale, la cui utilità è inscindibilmente legata alla misura ablatoria, della cui eseguibilità funge da garanzia. Se – come detto – l'impegno non esclude *tout court* la confisca (ma semplicemente ne condiziona l'operatività all'eventuale mancato versamento di quanto promesso), non avrebbe senso ritenere che esso renda inutile o illegittimo il sequestro finalizzato a quella confisca. Si tratta peraltro di un principio già ampiamente affermato in giurisprudenza proprio in tema di reati tributari, in base al quale la restituzione all'erario del profitto del reato fa venir meno lo scopo perseguito con la confisca e, prima di essa, con il sequestro ad essa strumentale³⁰⁰.

²⁹⁹ S. FINOCCHIARO, *L'impegno a pagare il debito tributario e i suoi effetti su confisca e sequestro. Commento all'art. 12- bis, comma 2, d. lgs. n. 74/2000 (introdotto dal d. lgs. n. 158/2015)*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2015, p. 178.

³⁰⁰ Sentenza della Cass. pen., sez. III, n. 33587/2012; sentenza della Cass. pen., sez. III, n. 20887/2015.

Ancora, che accade se l'impegno è presentato dal contribuente dopo il passaggio in giudicato della sentenza di condanna? Si è notato come dal testo normativo si potrebbe dire che il termine per presentare l'impegno coincida con la sentenza di condanna davanti al giudice di cognizione, ma in realtà la norma non specifica alcun termine entro cui il contribuente debba formalizzare l'impegno, anche perché il giudice dell'esecuzione dispone di ampi poteri in materia di confisca. Nella stessa Relazione dell'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione, n. III/05/2015 relativa alla riforma dei reati tributari si afferma: «Non è chiaro ancora quale sia il termine ultimo entro il quale l'impegno a versare il profitto possa intervenire e, in particolare, se possa essere concordato con l'amministrazione finanziaria anche successivamente alla sopravvenuta irrevocabilità della sentenza di condanna o di applicazione di pena ex art. 444 c.p.p.». Al tempo stesso, però si è altrettanto fatto presente che risulta rischioso consentire al contribuente presentare in qualsiasi momento l'impegno, per cui risulterebbe più opportuno stabilire come termine entro il quale poter presentare tale impegno il momento del passaggio in giudicato della sentenza di condanna, dopodiché potrebbe essere inidoneo di produrre effetti.

Il contribuente nei cui confronti venga disposta la confisca con sentenza definitiva di condanna, potrebbe – anche dopo tale sentenza – evitare l'esecuzione della misura ablatoria versando all'erario quanto dovuto, ma non potrebbe invece ottenere il medesimo effetto semplicemente impegnandosi tardivamente a pagare, là dove per tardivamente si intende dopo la pronuncia della sentenza definitiva di condanna che ha disposto la confisca, ma prima della materiale esecuzione della misura ablativa.

In definitiva, si può riconoscere una certa coerenza della norma rispetto al complessivo assetto della riforma, chiaramente volta a ridimensionare l'intervento del diritto penale nell'ambito degli illeciti tributari e rispetto al tentativo del legislatore di incentivare il meglio possibile un rapporto di collaborazione tra privato e Amministrazione finanziaria poiché tale rapporto sicuramente può avere importanti e soprattutto positivi risvolti sulla lotta alla c.d. criminalità di profitto. È, però, al tempo stesso innegabile che non viene ridisegnato l'assetto legislativo in materia di confisca penal- tributaria e che la norma pecca di imprecisione,

lasciando così all'interprete l'oneroso compito di far fronte a tali imprecisioni e di colmare le lacune legislative.

Rimanendo nell'ambito delle "sanzioni" applicabili all'ambito tributario e all'estinzione del debito tributario, accenniamo a un ulteriore nodo applicativo: la messa alla prova può qui operare³⁰¹? Sul punto si sono pronunciate numerose sentenze di merito (già qui richiamate³⁰²) e particolarmente rilevante è la recente sentenza del Tribunale di Bari del 15 giugno, n. 3601/2023 che, nel corso del procedimento penale in cui viene ammesso l'ente all'istituto della messa alla prova, emette in favore dell'ente stesso una sentenza di non doversi procedere per esito positivo della messa alla prova. Tale sentenza ha portata innovativa perché le Sezioni Unite avevano tendenzialmente escluso l'applicabilità dell'istituto agli enti per responsabilità di cui al d. lgs. n. 231/2001³⁰³.

Per quanto riguarda specificatamente l'istituto della messa alla prova con riferimento ai reati tributari, l'art. 168- *bis*, co. 2 c.p. prevede che l'istituto comporta la prestazione di condotte volte all'eliminazione delle conseguenze dannose o pericolose derivanti dal reato nonché, ove possibile, il risarcimento del danno dallo stesso cagionato. La giurisprudenza ha precisato come l'accesso al rito non è escluso per chi, dimostrando di non averne avuto la possibilità, non ha risarcito l'Erario tramite pagamento del debito tributario, di conseguenza la messa alla prova non è necessariamente subordinata all'integrale risarcimento del danno³⁰⁴.

L'esito positivo della messa alla prova comporta una sentenza di proscioglimento senza che il soggetto nei cui confronti si è applicato tale rito processuale sia obbligato a estinguere il proprio debito con l'Erario statale; inoltre, tale declaratoria non solo non comporta nessuna menzione nel casellario

³⁰¹ F. MARZULLO, *La riforma Cartabia: un'occasione perduta per incidere su alcuni profili applicativi più controversi del microsistema della responsabilità amministrativa degli enti, di cui al d. lgs. n. 231 del 2001*, in *Sistema Penale*, 2023, p. 55.

³⁰² Si veda Cap. 1

³⁰³ F. MARZULLO, *La riforma Cartabia: un'occasione perduta per incidere su alcuni profili applicativi più controversi del microsistema della responsabilità amministrativa degli enti, di cui al d. lgs. n. 231 del 2001* In *Sistema Penale*, 2023, p. 59.

³⁰⁴ L. TAVASSI, *Riti alternativi ad effetti speciali nella giustizia tributaria*, in *Archivio Penale*, 2021, p. 14; sentenza della Corte Cass., Sez. III, n. 3179/2020.

giudiziale, ma, come ribadito anche dalla Cassazione, non costituisce nemmeno titolo per la confisca per equivalente³⁰⁵, in quanto istituto avente natura afflittiva e di conseguenza applicabile a seguito di pronuncia di una sentenza di condanna o di richiesta delle parti di applicazione della pena.

Parte della dottrina si è interrogata sulla possibilità di ricorso, in tale caso, della confisca diretta poiché «se correttamente si sostiene vi sia incompatibilità fra la sentenza che dichiara l'estinzione del reato per la conclusione favorevole della procedura di messa alla prova e confisca per equivalente, in ragione del carattere sanzionatorio di tale misura ablatoria, può fondatamente dubitarsi che tale incompatibilità vada mantenuta ferma quando la confisca sia diretta e vada ad attingere direttamente, nei conti dell'evasore (o eventualmente della società, quando sia quest'ultima ad essere stata favorita dalla condotta criminale del suo dirigente), le somme di denaro rappresentati il profitto derivante dal mancato pagamento dell'imposta»³⁰⁶. Si è osservato, però, come tale impostazione non considera che, se fosse possibile la confisca diretta ciò dimostrerebbe che la messa alla prova non può essere concessa senza il pagamento del debito tributario.

In ogni caso, a prescindere da tale osservazione, si è giunti alla conclusione secondo la quale la risposta al quesito circa la possibilità di disposizione della confisca diretta non può che essere negativa poiché nemmeno tale ipotesi di confisca svolge finalità preventiva, bensì afflittiva. Per questo è anch'essa qualificabile come una vera e propria sanzione penale patrimoniale (come ribadito anche a livello europeo dalla sentenza della Corte Edu), soprattutto con riferimento ai reati tributari nell'ambito dei quali il profitto è rappresentato e costituito principalmente da risparmi di spesa³⁰⁷.

³⁰⁵L. TAVASSI, *Riti alternativi ad effetti speciali nella giustizia tributaria*, in *Archivio Penale*, 2021, p. 16.

³⁰⁶C. SANTORIELLO, *L'esito positivo della messa alla prova dell'evasore fiscale è incompatibile con la confisca per equivalente. Ma nei casi di confisca diretta?*, in *Il penalista*, 2019, p. 1.

³⁰⁷L. TAVASSI, *Riti alternativi ad effetti speciali nella giustizia tributaria*, in *Archivio Penale*, 2021, p. 18.

Forse è un trattamento eccessivamente favorevole al reo e probabilmente l'unico modo per non lasciarlo totalmente impunito potrebbe essere proprio quello di consentire l'applicazione della confisca diretta, per l'applicazione della quale, però, è necessario che venga qualificata e intesa come misura di sicurezza; a sua volta tale qualificazione giuridica non rispecchierebbe pienamente gli effetti e il fine da tale misura ablativa in forza dei quali, infatti, come ribadito poc'anzi, non si può che concludere con la riconosciuta sua natura punitiva- afflittiva.

Conclusione

Appare evidente che l'intervento normativo mediante cui è stata recepita la c.d. Direttiva PIF e con il quale vengono inseriti i reati tributari nel novero dei reati presupposti della responsabilità da reato in capo alle persone giuridiche era necessario; innanzitutto, perché ciò ha rappresentato un adeguamento dell'ordinamento italiano a quanto imposto dalla Comunità europea, e, inoltre, per contrastare in maniera più efficiente il fenomeno evasivo il più delle volte riconducibile proprio agli enti. Anche per questa ragione era necessario corresponsabilizzarli.

La nobiltà dell'intento da parte del legislatore non è in dubbio, ciò che è contestabile sono le modalità: come evidenziato la materia della responsabilità da illecito tributario non è affatto unitaria e uniforme e il recepimento della Direttiva PIF avrebbe potuto (e forse dovuto) essere un'occasione per risistemare e armonizzare il quadro normativo. Quanto risulta, invece, dall'attuale assetto normativo è una chiara disomogeneità tra discipline dovuta a una mancanza di precisione da parte del legislatore e ciò porta l'interprete a dover colmare tali lacune mediante attività ermeneutica; conseguentemente si avranno inevitabilmente incertezze e orientamenti tra loro contrastanti circa il sostanziale ed effettivo contenuto delle norme.

Si è messo in evidenza il ritardo dell'intervento normativo e l'incapacità del legislatore di "incastrare" armoniosamente la nuova disciplina con quanto, in tale ambito, già previsto dal nostro ordinamento giuridico.

Tale disomogeneità e incertezza si traducono in una insufficiente o comunque inadeguata tutela degli interessi fiscali nazionali e comunitari e per questo si potrebbe affermare che in realtà la Direttiva PIF solo formalmente è stata recepita dal legislatore italiano: da un punto di vista sostanziale, invece, non si può giungere alla medesima conclusione.

L'imprecisione con cui diversi aspetti sono stati affrontati dal legislatore (più o meno volutamente) traspare sicuramente nell'ambito del rapporto tra le cause di non punibilità previste per le persone fisiche e il principio di autonomia della responsabilità degli enti ex art. 8 d. lgs. n. 231/2001. Il fatto che non è contemplata l'applicazione di tali cause di esclusione di punibilità (fatta eccezione per quella consistente nell'amnistia) nei confronti dell'ente mal si sposa con la logica premiale: reati tributari contemplati nel d. lgs. n. 231/2001 ledono importanti interessi giuridici dello Stato, dunque l'espressa previsione di estensione in favore degli enti delle cause di esclusione di punibilità potrebbe rappresentare un importante incentivo per gli enti stessi per recuperare le somme di denaro non versate all'Erario; gli enti agirebbero in modo tale da eliminare l'offesa a tale interesse giuridico da loro arrecata mediante condotta illecita e si favorirebbe la costruzione di un rapporto di fiducia e di collaborazione tra l'Amministrazione finanziaria e gli enti collettivi, importante per la lotta contro fenomeni evasivi. Il comportamento virtuoso (consistente in questo specifico ambito nel pagamento delle somme di denaro precedentemente non versate) deve essere incentivato, ma tramite la non espressa estensione anche alle persone giuridiche delle cause di esclusione di punibilità valevoli per le persone fisiche sembra, al contrario, che venga disincentivato: l'ente, che potrebbe avere più disponibilità economica rispetto alla persona fisica per poter adempiere il debito tributario, non sarà spinto a farlo a causa del fatto che non ne troverebbe beneficio.

Infatti secondo studiosi che hanno affrontato il tema in maniera più approfondita «è necessario ampliare lo spazio della cooperazione *post delictum* introducendo una esplicita disciplina premiale per l'ente che decida di portare ad emersione l'illecito commesso nel contesto organizzativo: il vantaggio è quello di rafforzare il contributo dell'impresa nel contrasto alla criminalità economica, consentendo così di portare alla luce condotte illegali che altrimenti sfuggirebbero alla sfera pubblica³⁰⁸».

³⁰⁸ P. A. MARINO, *Premialità, collaborazione processuale e d. lgs. 231/2001: spunti per una riforma*, in *la legislazione penale*, 2023, p. 1.

Con specifico riferimento agli enti la logica reattivo- premiale di cui è sempre più caratterizzato l'attuale sistema penale sembra trovare attuazione solo parzialmente: l'art. 17 d. lgs. n. 231/2001 da un lato consente di evitare l'applicazione delle sanzioni interdittive, dall'altro lato mantiene ferma l'applicazione della pena pecuniaria. Infatti, l'art. 17 d. lgs. n. 231/2001 permette di evitare l'applicazione delle sanzioni interdittive se l'ente ha risarcito integralmente il danno ed eliminato le conseguenze dannose o pericolose o se si è efficacemente adoperato in tal senso; se ha eliminato le carenze organizzative mediante adozione ed attuazione di idonei modelli organizzativi atti a prevenire reati della specie di quello verificatosi; se ha messo a disposizione il profitto conseguito ai fini della confisca. Si concretizza, così, un significativo incentivo alla promozione dell'attività di riorganizzazione interna perché le sanzioni interdittive previste per la responsabilità amministrativa della persona giuridica sono particolarmente incidenti proprio sulla vita e sulla attività dell'impresa potendo determinarne l'interruzione dall'esercizio oppure la sospensione di autorizzazioni, licenze o concessioni ³⁰⁹.

È indubbio che l'applicazione delle cause di estinzione all'ente dipende soprattutto dalla *ratio* di queste ultime. È stata avanzata una interessante considerazione: poiché il giudizio di tenuità di cui all'art. 131- *bis* c.p. coinvolge non solo il fatto, ma anche l'autore, o si riforma tale disposizione eliminando il giudizio sull'autore (riforma più che auspicabile perché in fase procedimentale non dovrebbero essere ammissibili valutazioni di pericolosità), oppure l'art. 131- *bis* c.p. non è applicabile all'ente, a meno che non vi sia un intervento di riforma del legislatore che preveda espressamente che la particolare tenuità espliciti i suoi effetti anche in direzione dell'ente, salvo che quest'ultimo risulti, in relazione a quel tipo di violazione, autore non occasionale³¹⁰.

La causa di non punibilità prevista per le persone fisiche rischia di essere inoperante per la stessa persona fisica poiché non ha i mezzi per pagare l'ente

³⁰⁹ R. BARTOLI, *Dal paradigma punitivo reattivo al paradigma reattivo- premiale. Secondo studio per un affresco*, in *Sistema Penale*, 2021, p. 227.

³¹⁰ R. BARTOLI, *Dal paradigma punitivo reattivo al paradigma reattivo- premiale. Secondo studio per un affresco*, in *Sistema Penale*, 2021, p. 227.

che a sua volta non ha interesse a pagare in quanto andrebbe ugualmente incontro a responsabilità. Poi se l'ente salda il debito con conseguente estinzione del reato per la persona fisica, esso continua a rispondere e si andrebbe a creare una sorta di *ne bis in idem* poiché lo Stato riscuote dall'ente due volte: attraverso la confisca e con la pena pecuniaria.

Una conferma dell'esistenza di tutte queste problematiche si è avuta con la recente riforma dei reati tributari: rispetto agli enti non è stata riprodotta la logica riscossiva, sulla base dell'idea che la responsabilità degli enti è finalizzata al riassetto organizzativo, per cui, nonostante l'eventuale riscossione del debito nei confronti dello Stato, se la responsabilità dell'uomo si estingue, quella dell'ente è opportuno che permanga, proprio al fine di incentivarne la riorganizzazione e comportando comunque la pena pecuniaria, anche se attenuata, nonostante la riscossione del debito e la riorganizzazione. Quindi, se nel diritto penale umano, il pagamento del debito tributario si considera una condotta riparatoria sufficiente ad estinguere il reato, nel diritto penale dell'ente, il pagamento del debito tributario non estingue la responsabilità della persona giuridica, richiedendosi comunque una riorganizzazione, e punendosi comunque con la pena pecuniaria. Tale disciplina crea anche una disparità di trattamento, in quanto non è chiaro perché nei confronti dell'uomo la logica riscossiva può estinguere la punibilità, mentre nei confronti dell'ente non produce il medesimo effetto, nonostante il pagamento del debito tributario sia oggettivamente identico, indipendentemente dal soggetto che lo realizza.

Si noti come la ragione che potrebbe spiegare la disparità di trattamento tra diritto penale umano e diritto penale dell'ente è quella secondo la quale lo si vuole, in questo modo, indurre all'adozione dei modelli organizzativi. Se, infatti, venisse meno la sua responsabilità così come per la persona fisica a seguito dell'estinzione del debito fiscale, verrebbe meno anche la minaccia delle sanzioni interdittive che si possono evitare adottando i modelli o rendendoli idonei *ex post*. Tale ragionamento si deve escludere perché si finirebbe per imporre all'ente una

sorta di rieducazione nonostante lo Stato abbia già soddisfatto la sua pretesa punitiva mediante riscossione³¹¹.

È allora indispensabile intervenire sull'art. 8 d.lgs. n. 231/2001 per creare un raccordo tra la non punibilità della persona fisica e la non punibilità dell'ente. Se è vero che si tenta di potenziare la non punibilità per il diritto penale umano, è altrettanto vero che risulta disfunzionale una generale non operatività rispetto all'ente delle cause di estinzione della responsabilità della persona fisica³¹².

Si propone, così, prendendo spunto dalla normativa nordamericana, «la previsione di una causa di esclusione della punibilità per la società che riporti all'autorità giudiziaria quanto appreso nel corso delle *internal investigations*, fornendo elementi di prova determinanti per l'esatta ricostruzione del fatto e per l'individuazione degli autori³¹³».

Anche la dottrina ha sottolineato l'importanza di avviare un'attività di investigazione interna da parte dell'ente in modo tale da pianificare la strategia difensiva che sia in grado di escludere qualsiasi coinvolgimento della persona giuridica nell'illecito; in tal senso lo strumento del *Whistleblowing* può rappresentare un punto di svolta perché potrebbe svolgere un ruolo determinante nella raccolta di elementi di prova utili a predisporre la linea difensiva, che verosimilmente sarà diretta ad ottenere l'esclusione della responsabilità dell'ente, o quanto meno una risposta sanzionatoria il più possibile mite. L'ente dovrà, quindi, costruire una difesa sostanzialmente incentrata sull'attribuzione della responsabilità unicamente in capo al soggetto autore del reato presupposto: le indagini interne rischiano così passare «dal “diritto di difendersi provando” al “diritto di difendersi accusando”». Sono ormai diverse le voci della dottrina italiana che, al fine di incentivare ulteriormente la collaborazione dell'ente, ipotizzano la possibilità di “importare” dall'ordinamento statunitense l'istituto del c.d. *self-reporting* e la configurabilità di una causa di non punibilità per l'ente che si

³¹¹ R. BARTOLI, *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, in *Sistema Penale*, 2020, p. 227.

³¹² R. BARTOLI, *Dal paradigma punitivo reattivo al paradigma reattivo-premiale. Secondo studio per un affresco*, in *Sistema Penale*, 2021, p. 229.

³¹³ P. A. MARINO, *Premialità, collaborazione processuale e d. lgs. 231/2001: spunti per una riforma*, in *la legislazione penale*, 2023, p. 19.

autodenuncia: è infatti ai più evidente che la disciplina attuale non incentiva a far emergere condotte illecite poste in essere al proprio interno in ragione delle conseguenze pregiudizievoli che si prospettano per l'ente, nonché per i ridotti benefici riconosciuti per tale cooperazione. Con il *self-reporting* potrebbero non solo essere ulteriormente ampliati gli spazi per la collaborazione dell'ente, ma tale cooperazione potrebbe anche essere resa, a fronte del riconoscimento di benefici più pregnanti di quelli riconosciuti dalla normativa attuale, ben più significativa ed efficace, potendosi tradurre anche nella segnalazione all'autorità giudiziaria di illeciti che altrimenti rischierebbero di rimanere sconosciuti³¹⁴.

Appare compatibile con l'intento di incentivare condotte collaborative dell'ente e di "premiare" il suo impegno (inteso nel senso atecnico di sforzo, volontà) volto all'eliminazione delle conseguenze dannose o pericolose derivante dalla condotta illecita, l'ammissibilità dell'ente collettivo nel cui interesse o vantaggio è stato commesso un illecito tributario alla messa alla prova. Interessante è sottolineare come la giurisprudenza di merito ha precisato che tale ammissibilità non necessariamente è subordinata all'integrale risarcimento del danno; quindi, non necessariamente l'ente per essere ammesso all'istituto deve aver risarcito l'Erario. Come si è in precedenza sottolineato, ciò potrebbe sembrare eccessivamente favorevole per l'ente collettivo poiché nei suoi confronti, a seguito di esito positivo della messa alla prova, non potrà essere disposta la confisca per equivalente visto il suo carattere sanzionatorio e secondo i più nemmeno la misura ablatoria diretta, in quanto anch'essa, considerati i suoi tratti essenziali, viene intesa come sanzione.

Quest'ultima considerazione mette in luce il cuore del problema della necessità di qualificare giuridicamente la confisca: da ciò derivano, infatti, una serie di importantissime conseguenze pratiche; se si qualifica come sanzione troveranno attuazione nei suoi confronti tutti i principi penalistici quali l'irretroattività e l'impossibilità di applicarla in assenza di sentenza di condanna.

³¹⁴ A. BARBIERI, *Whistleblowing e internal investigation: una prospettiva di collaborazione dell'ente*, in *Sistema Penale*, 2020, p.p. 201- 207.

Come visto nel corso del presente lavoro il dibattito riguardante la natura giuridica della misura ablatoria non è recente ed è tutt'altro che di facile soluzione, nonostante a livello sovranazionale si tenda a qualificarla pacificamente come sanzione sulla base dei suoi effetti e caratteri sostanziali; uno spunto interessante consiste nel riconoscere la natura giuridica della confisca sulla base di colui in favore del quale vengono consegnati i beni confiscati: è lo stesso principio per cui il crimine non paga (posto alla base delle figure della confisca) che si collocherebbe all'interno di un sistema ripristinatorio dell'equilibrio e legalità violati. In virtù di ciò la misura ablatoria potrebbe assumere qualificazione di misura di sicurezza se andasse effettivamente a riparare il danno causato alla persona offesa e non si ponesse contro l'autore dell'illecito: ciò avviene se i beni o le somme di denaro confiscati vengono restituiti alla vittima; in questo modo viene effettivamente raggiunto l'obiettivo di ripristino dell'equilibrio leso dall'illecito, se però tali beni vengono consegnati allo Stato, la vittima rimarrebbe insoddisfatta e di conseguenza il fine perseguito sembra essere quello di "punire" l'autore dell'illecito e non di riequilibrio; in quest'ultimo caso la confisca attuata si qualificherebbe come sanzione³¹⁵. È pur vero, però, che nel caso dei reati tributari l'interesse giuridico leso è l'interesse dello Stato a percepire le somme di denaro dovute a titolo di tributo; dunque, i beni confiscati vengono in ogni caso incassati dallo Stato. Di conseguenza il criterio probabilmente non è efficace per tale categoria di illeciti.

Del tutto illogico risulta l'esperibilità della confisca allargata nei confronti dell'autore materiale dell'illecito tributario commesso nell'interesse di persona giuridica poiché la ricchezza è illecitamente accumulata e "sfruttata" dall'ente che viene colpito solo dalle sanzioni, tra cui la confisca, di cui all'art. 19 d. lgs. n. 231/2001. In concreto, dunque, la confisca di più ampia portata, cioè quella allargata, andrebbe a colpire il patrimonio non realmente incrementato dall'accumulazione illecita in valore sproporzionato³¹⁶. Allora perché non estendere anche nei confronti degli enti la confisca allargata? La ragione per cui

³¹⁵ M. DONINI, *Pena agita e pena subita. Il modello del delitto riparato*, in *Questione di giustizia*, 2020, p.p. 6- 7.

³¹⁶ D. ATTANASIO, *La metamorfosi della confisca in casi particolari: dalla criminalità organizzata alla legislazione penal- tributaria*, 2021, in *Sistema Penale*, p.p. 30- 31.

non si procede all'applicazione di tale misura ablatoria nei confronti delle persone giuridiche, seppur questo sarebbe conforme con l'intento del legislatore di colpire l'illecito accumulo di ricchezza, risiede nel fatto che l'ampia portata della misura comporterebbe la dissoluzione dell'ente. Tale esito potrebbe essere giustificato nel caso in cui si riuscisse a confiscare solo le componenti illecite dell'ente, ma non è così agevole individuarle, per cui si rischierebbe di procedere a confisca anche dei beni leciti. Si rischierebbe, quindi, di attuare una pena patrimoniale eccessivamente afflittiva. I delitti tributari generano per loro natura un profitto illecito, consistente nell'imposta sottratta al fisco, ma ciò non vuole dire che la commissione di un singolo fatto illecito sia espressione di una ricchezza illecita accumulata in maniera professionale. In questa prospettiva, devono dunque apprezzarsi i tentativi della giurisprudenza di evitare l'applicazione del modello confiscatorio qualora l'attività delittuosa sia meramente occasionale e l'importo della ricchezza accumulata sia di modesta entità³¹⁷.

Con specifico riferimento alla confisca del profitto da reato, alla luce della progressiva estensione del concetto stesso di profitto si rischia di svuotarlo di significato: se si include (e da alcune sentenze parrebbe essere questa la tendenza³¹⁸) nella nozione anche il vantaggio futuro, sperato, eventuale o immateriale perde di valore la stessa *ratio* della misura ablatoria e scomparirebbe anche quella per equivalente, poiché quest'ultima opera nei casi residuali in cui la confisca diretta non può essere disposta. Anche in questo caso il motivo di tale

³¹⁷ D. ATTANASIO, *La metamorfosi della confisca in casi particolari: dalla criminalità organizzata alla legislazione penal-tributaria*, 2021, in *Sistema Penale*, p. 32; in tale senso si è espressa la sent. della Corte di Cass., Sez. I, n. 1778/2019.

³¹⁸ N. GRANOCCHIA, *La rinnovata vitalità del fine di profitto del delitto di furto. Il contrasto nella giurisprudenza di legittimità*, in *Archivio Penale*, 2023, p. 2- 5; testimonianza del contrasto giurisprudenziale sul tema sono le sentenze della Corte di Cass., Sez. I, n. 20442/2022 e della Corte di Cass., Sez. V, n. 26421/2022: secondo la prima «in tema di furto, il fine di profitto, che integra il dolo specifico del reato, non ha necessario riferimento alla volontà di trarre un'utilità patrimoniale dal bene sottratto, ma può anche consistere nel soddisfacimento di un bisogno psichico e rispondere, quindi, a una finalità di dispetto, ritorsione o vendetta». La seconda sentenza, al contrario, sostiene che «in tema di furto, il fine di profitto che integra il dolo specifico del reato deve essere inteso come finalità dell'agente di incrementare la sfera patrimoniale, sia pur in funzione del perseguimento di ulteriori fini conseguibili. In tema di furto, il fine di profitto che integra il dolo specifico del reato deve essere inteso come finalità dell'agente di incrementare la sfera patrimoniale, sia pur in funzione del perseguimento di ulteriori fini conseguibili».

prospettiva è legato alla mancanza di una chiara e specifica definizione normativa di profitto.

Importantissimo aspetto è, poi, quello del *ne bis idem* la cui violazione da parte del sistema penal- tributario italiano, alla luce delle considerazioni svolte nel corso del presente lavoro, pare ormai pacifica: se le sanzioni amministrative venissero ridotte rischierebbero di essere eccessivamente moderate, quindi, l'intervento legislativo auspicabile sarebbe quello volto a garantire maggior comunicazione e connessione tra i due procedimenti e autorità giudicanti, se non quella di tornare all'esclusività delle sanzioni penali in determinati settori nel rispetto del principio per cui il diritto penale dovrebbe rappresentare l'*extrema ratio*³¹⁹.

Sicuramente è auspicabile un intervento da parte del legislatore volto a chiarire i punti evidenziati più ambigui e che creano maggiori problematiche non solo a livello teorico, ma soprattutto a livello pratico.

Per quanto riguarda i reati tributari, ribadito che lo scopo riscossivo deve contraddistinguere anche la responsabilità degli enti, il modo per garantire legalità al suo interno non sembra essere quello delineato dal d. lgs. n. 231/2001, ma, piuttosto, quello basato sull'adempimento collaborativo *ex ante* previsto e istituito dal d.lgs. n. 128/2015 che prevede come obiettivo quello di instaurare un rapporto di fiducia tra amministrazione e contribuente che a sua volta mira ad un aumento del livello di certezza sulle questioni fiscali rilevanti³²⁰.

Il d. lgs. n. 231/2001, quindi, necessita di essere rivisitato nel suo complesso. Anzitutto, con riferimento alla finalità, poiché risulta poco chiaro se essa consista nella volontà di punire l'ente "macchiato" della colpa di organizzazione, oppure se si tratti di finalità di tipo premiale, in cui il reato rappresenta l'occasione per indurre l'ente a conformare la propria organizzazione alla legalità³²¹.

³¹⁹ A. PAZZAGLIA, *Il ne bis in idem nel diritto tributario*, 2019, p.p. 18-22.

³²⁰ Sito dell'Agenzia delle Entrate.

³²¹ R. BARTOLI, *Dal paradigma punitivo reattivo al paradigma reattivo- premiale. Secondo studio per un affresco*, in *Sistema Penale*, 2021, p 229.

Si può ritenere che la finalità del decreto potrebbe consistere in quella di tipo premiale nonostante, in linea generale³²², le cause di non punibilità previste per le persone fisiche non sono espressamente estese anche alla persona giuridica, e l'art. 17 d. lgs. n. 231/2001, come ribadito precedentemente, in presenza di determinate condizioni, prevede l'esclusione delle sole sanzioni interdittive e non anche di quelle pecuniarie; se è vero che la finalità primaria dell'assetto normativo del c.d. modello 231 è di tipo premiale non sembra essere perseguita correttamente anche a causa dei pochi incentivi dallo stesso modello previsti all'auto-denuncia da parte dell'ente. Il motivo per cui si può giungere ugualmente alla conclusione per cui il modello 231 si basa su una logica premiale, nonostante le "imperfezioni" evidenziate, è il seguente: la più recente giurisprudenza sembra muoversi verso tale direzione poiché tende ad ammettere l'ente all'istituto della messa alla prova (come visto da alcune recenti sentenze); verso la medesima direzione sembra essersi diretto anche il legislatore che ha, infatti, recentemente introdotto l'istituto del *Whistleblowing*. Sempre in un'ottica premiale il legislatore ha emanato la legge delega per la riforma fiscale (l. 9 agosto 2023, n. 111 pubblicata in G.U. il 14 agosto 2023) mediante la quale delega il Governo a svolgere una revisione del sistema tributario. La legge delega contiene, inoltre, una serie di previsioni che riguardano il versante penale e le sanzioni amministrative. Oltre all'intenzione di una migliore e maggiore integrazione e connessione, nel rispetto del principio del *ne bis in idem*, tra sanzioni penali e sanzioni amministrative, rilevante è l'implementazione dell'adempimento collaborativo con la previsione di incentivi alle imprese affinché adottino un efficace sistema di rilevazione, gestione e controllo del rischio fiscale. Si prevede, poi, una espressa causa di non punibilità per il delitto di dichiarazione infedele e l'estensione del numero degli enti che possono accedere al regime della *cooperative compliance*; si prospetta l'introduzione di più agili procedure di collaborazione, basate su un confronto preventivo tra Fisco e contribuente³²³.

³²² Ad eccezione dell'amnistia ex art. 8 d. lgs. n. 231/2001.

³²³ P. VENEZIANI, *La legge delega per la riforma fiscale: una prima lettura dei profili penalistici*, in *Sistema Penale*, 2023, p. 23.

Nonostante in merito alla legge delega di cui sopra siano già emerse criticità (e nel corso della sua applicazione altre ne emergeranno), sulla base delle considerazioni avanzate, forse si potrebbe dire che il dubbio circa la finalità perseguita dal d. lgs. n. 231/2001 può considerarsi sciolto: l'obiettivo primario del d. lgs. n. 231/2001 è quello di premiare l'ente che conformi la propria organizzazione a legalità e di conseguenza il reato rappresenta una mera occasione per indurre l'ente a conformare la propria organizzazione alla legalità

Bibliografia e sitografia

ALESSANDRI A., *Reati colposi e modelli di organizzazione e gestione, in Società e modello «231»: che colpa ne abbiamo noi?*, in *Analisi giuridica dell'economia*, 2009.

ACQUAROLI R., *La ricchezza illecita tra tassazione e confisca*, Roma, Dike giuridica, 2012.

AMBROSETTI E. M., MEZZETTI E., RONCO M., *Diritto penale dell'impresa*, Padova- Roma, Zanichelli Editore, 2016.

ATTANASIO D., *La metamorfosi ella confisca in casi particolari: dalla criminalità organizzata alla legislazione penal- tributaria*, in *Sistema Penale*, 2020.

ATTANASIO D., *Sequestro del denaro disposto a fini di confisca (diretta): ancora una questione rimessa alla valutazione delle Sezioni Unite*, in *Sistema Penale*, 2021.

BARTOLI R., *Un'introduzione alla responsabilità punitiva degli enti*, in *Sistema Penale*, 2021.

BARTOLI R., *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, in *Sistema Penale*, 2020.

BARTOLI R., *Dal paradigma punitivo reattivo al paradigma reattivo. Premiale. Secondo studio per un affresco*, in *Sistema Penale*, 2021.

BARBIERI A., *Whistleblowing e internal investigation: una prospettiva di collaborazione dell'ente*, in *Sistema Penale*, 2020.

BASILE M., DE GIORGI M. V., LAUDINO A., *Le persone giuridiche*, Milano, Giuffrè Francis Lefebvre, 2020.

BEGHIN M., *La bellezza delle tasse. Manuale breve di evasione fiscale*, Padova, Giappichelli Editore, 2022.

BEGHIN M., TUNDO F., *Manuale di diritto tributario*, Padova, Giappichelli Editore, 2022.

BELLACOSA M., *L'inserimento dei reati tributari nel sistema 231: dal rischio del ne bis in idem alla implementazione del modello organizzativo*, in *Sistema Penale*, 2020.

BERNASCONI A., PRESUTTI A., *Manuale della responsabilità degli enti*, Milano, Giuffrè Francis Lefebvre, 2018.

BORSARI R., *Percorsi interpretativi in tema di profitto del reato nella confisca*, in *La legislazione penale*, 2019.

BONTEMPELLI M., *La confisca o le confische da illecito (penale) tributario?*, in *Sistema Penale*, 2019.

CHIARELLI L., *Corte costituzionale n. 5/2023: un'occasione per ribadire il ruolo preventivo della confisca senza condanna e del diritto penale moderno*, in *Sistema Penale*, 2023.

CIRILLO P., *L'estensione della particolare tenuità del fatto agli enti al vaglio della Cassazione*, in *Sistema Penale*, 2018.

COIRO C., *Reati tributari e confisca di valore dei beni dell'ente*, in *Rivista 231*, 2023.

COLAIANNI F., COLOMBO D., *Quando i soldi sono infetti. Una nuova pronuncia delle Sezioni Unite ribadisce che la confisca del denaro rinvenuto nel patrimonio del reo è sempre "diretta"*, in *Sistema Penale*, 2022.

CONSULICH F., *Il principio di autonomia della responsabilità dell'ente. Prospettive di riforma dell'art. 8*, in *Resp. Amm. Soc. enti*, 2018.

CORSARO C., ZAMBRINI M., *Il recepimento della Direttiva PIF e le novità in materia di reati contro la pubblica amministrazione e reati tributari. L'ulteriore ampliamento dei reati presupposti per la responsabilità degli enti*, in *Giurisprudenza penale*, 2020.

DELL'ORSO A. M., PELLECCCHIA I., *Reati tributari e responsabilità degli enti ai sensi del d. lgs. n. 231 del 2001: alcuni profili problematici*, in *dirittobancario.it*, 2020.

DE MARTINO L., *L'ente poliedrico: le multiformi vesti processuali, tra natura della responsabilità ex d. lgs. n. 231/2001 e aporie interpretative*, in *Rivista 231*, 2017.

DE SIMONE G., *La responsabilità da reato degli enti: natura giuridica e criteri (oggettivi) d'imputazione*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2012.

DE SIMONE G., *Persone giuridiche e responsabilità da reato: profili storici, dogmatici e comparatistici*, Pisa, Edizioni ETS, 2012.

DE RENZIS SONNINO N., *Prime brevi riflessioni sull'adeguamento dei modelli organizzativi conseguente all'inserimento dei reati tributari nel novero delle fattispecie di responsabilità ex d. lgs. n. 231/2001*, in *Sistema Penale*, 2020.

DE VERO G., *La responsabilità penale delle persone giuridiche*, Milano, Giuffrè Editore, 2008.

DI LELLO FINUOLI M., *La confisca ante delictum e il principio di proporzione*, Milano, Giappichelli Editore, 2021.

DONINI M., *Pena agita e pena subita. Il modello del delitto riparato*, in *Questione di giustizia*, 2020.

FAGGIANO O., ARENA M., *Il self-reporting nel Bribery Act del sistema britannico e la collaborazione dell'ente nel processo penale ex d. lgs. n. 231/2001*, in *Rivista 231*, 2011.

FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, CEDAM, 2019.

FINOCCHIARO S., *Le novità in materia di reati tributari e di responsabilità degli enti contenute nel c.d. decreto fiscale (d.l. n. 124/2019)*, in *Sistema Penale*, 2019.

FINOCCHIARO S., *Riflessioni sulla quantificazione del profitto illecito e sulla natura giuridica della confisca diretta e per equivalente*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2020.

FINOCCHIARO S., *Le Sezioni Unite fissano il limite temporale della confisca allargata: una decisione coerente in un sistema incoerente*, in *Sistema Penale*, 2021.

FINOCCHIARO S., *La Corte costituzionale sulla ragionevolezza della confisca allargata. Verso una rivalutazione del concetto di sproporzione?*, in *Sistema Penale*, 2018.

FINOCCHIARO S., *L'impegno a pagare il debito tributario e i suoi effetti su confisca e sequestro. Commento all'art. 12- bis, comma 2, d. lgs. n. 74/2000 (introdotto dal d. lgs. n. 158/2015)*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2015.

FONDAROLI D., *La poliedrica natura della confisca*, in *Archivio Penale*, 2019.

FRANCAZI S., *Interesse e vantaggio dell'ente alla luce di recenti approdi giurisprudenziali*, in *Giurisprudenza Penale*, 2022.

FURIA F., *La Cassazione ribadisce che l'articolo 13- bis c.p. non esclude la responsabilità da reato degli enti*, in *Sistema Penale*, 2020.

FUSCO E., PALIERO C. E., *L'happy end di una saga giudiziaria*, in *Sistema Penale*, 2022.

GAETA C., *Etica e responsabilità d'impresa in materia fiscale*, in *Sistema Penale*, 2020.

GATTA G. L., *Tregua fiscale e nuova causa di non punibilità dei reati tributari attivabile fino al giudizio d'appello. E il PNRR?*, in *Sistema Penale*, 2023.

GATTO A., *Alle Sezioni Unite i limiti temporali della confisca allargata ex art. 240- bis c.p. disposta in fase esecutiva*, in *Sistema Penale*, 2021.

GIARDA A., MANCUSO E. M., SPARGHER G., VARRASO G., *Responsabilità penale delle persone giuridiche*, Milano, Ipsoa, 2007.

GIUNTA F., *L'ente non punibile. Prendendo spunto dall'evasione fiscale riparata*, in *Rivista 231*, 2020.

GRANOCCHIA N., *La rinnovata vitalità del fine di profitto del delitto di furto. Il contrasto nella giurisprudenza di legittimità*, in *Archivio Penale*, 2023.

GUERINI T., *Diritto penale ed enti collettivi: l'estensione della soggettività penale tra repressione, prevenzione e governo dell'economia*, Torino, G. Giappichelli Editore, 2018.

GULLO A., *Tax compliance, responsabilità degli enti e reati tributari. Una riflessione alla luce della legge n. 157/2019*, in *Sistema Penale*, 2020.

IELO P., *La confisca obbligatoria tra art. 322-ter c.p. e art. 19 d. lgs. 231/2001*, in *Rivista 231*, 2011.

LOSAPPIO G., *Organizzazione, colpa e sicurezza sul lavoro. Dosimetria dell'impresa e della colpa di organizzazione*, in *Diritto della sicurezza sul lavoro*, 2016.

MANNA A., *La c.d. responsabilità*, in *Rivista trimestrale di diritto penale dell'economia*, 2002.

MARINO P. A., *Premialità, collaborazione processuale e d. lgs. 231/2001: spunti per una riforma*, in *la legislazione penale*, 2023.

MARINUCCI G., DOLCINI P., GATTA G. L., *Manuale di diritto penale. Parte generale*, VIII ed., Milano, Giuffrè, 2019.

MAUGERI A. M., *La funzione rieducativa della sanzione nel sistema della responsabilità amministrativa da reato degli enti*, Torino, Giappichelli Editore, 2022.

MAUGERI A. M., *La nozione di profitto confiscabile e la natura della confisca: due inestricabili e sempre irrisolte questioni*, in *La legislazione penale*, 2023.

MAUGERI A. M., *La responsabilità da reato degli enti: il ruolo del profitto e della sua ablazione nella prassi giurisprudenziale*, in *Dir. Pen. Econ.*, 2013.

MAUGERI A. M., *La riforma della confisca (d. lgs. 202/2016). Lo statuto della confisca allargata ex art. 240-bis c.p.: spada di Damocle sine die sottratta alla prescrizione (dalla l. 161/2017 al d. lgs. n. 21/2018)*, in *Archivio Penale*, 2018.

MAUGERI A. M., *La direttiva 2014/42/UE relativa alla confisca degli strumenti e dei proventi da reato nell'Unione Europea tra garanzie ed efficienza: un work in progress*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2015,

MARZULLO F., *La riforma Cartabia: un'occasione perduta per incidere su alcuni profili applicativi più controversi del microsistema della responsabilità amministrativa degli enti, di cui al d. lgs. n. 231/2001*, in *Sistema Penale*, 2023.

MAZZACUVA F., *L'ingresso dei reati tributari nel sistema di responsabilità ex crimine degli enti collettivi*, in *Penale diritto e procedura*, 2020.

MUCCIARELLI F., *I reati tributari nel catalogo 231. Un nuovo ma imperfetto strumento di contrasto alla criminalità d'impresa*, in *Sistema Penale*, 2021.

MUCCIARELLI F., *Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2015.

NICOSIA E., *La confisca, le confische*, Torino, Giappichelli Editore, 2012.

PADOVANI T., *Misure di sicurezza e misure di prevenzione*, Pisa, Pisa university press, 2014.

PALIERO C. E., PIERGALLINI C., *La colpa di organizzazione*, in *Rivista 231*, 2006.

PARODI L., *Illecito dell'ente e colpa di organizzazione. Una recente conferma della traiettoria garantista tracciata dalla giurisprudenza di legittimità*, in *Sistema Penale*, 2023.

PAZZAGLIA A., *Il ne bis in idem del diritto tributario*, in *giustizi-tributaria.it*, 2019

PERINI A., *Brevi note sui profili penali tributari del d. l. n. 124/2019*, in *Sistema Penale*, 2019.

PERINI A., RONCO S. M., *Considerazioni in tema di estensione della responsabilità da reato dell'ente agli illeciti di matrice tributaria: criticità attuali e prospettive di sviluppo*, in *Rivista 231*, 2023.

PIERGALLINI C., *Una sentenza modello della Cassazione pone fine all'estenuante vicenda Impregilo*, in *Sistema Penale*, 2022.

PIERGALLINI F., *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente*, in *Sistema Penale*, 2020.

PISTORELLI L., *I destinatari delle norme sulla responsabilità da reato nella giurisprudenza di legittimità*, in *Rivista 231*, 2011.

PIVA D., *La responsabilità degli enti ex d. lgs. n. 231/2001 tra diritto e processo*, Giappichelli Editore, 2021.

F. PRETE, *La confisca sanzione: un difficile cammino*, in *Rivista 231*, 2007.

PRINCIPATO G., CASSINARI G., *La imperfetta sovrapposibilità della giurisdizione per le persone fisiche e per gli enti stranieri: riflessioni a margine di una sentenza della Cassazione sull'art. 4 d. lgs. 231/2001*, in *Sistema Penale*, 2020.

PULITANO D., *Responsabilità amministrativa per i reati delle persone giuridiche*, in *Enc. Dir. Agg.*, 2002.

RAMPIONI R., *Diritto penale dell'economia*, Roma, G. Giappichelli Editore, 2016.

SALVINI L., *I reati tributari nel decreto 231: una sfida per le imprese di ogni dimensione*, in *Sistema Penale*, 2020.

SANTORIELLO C., *L'esito positivo della messa alla prova dell'evasore fiscale è incompatibile con la confisca per equivalente. Ma nei casi di confisca diretta?*, in *Il penalista*, 2019.

SCAROLINA E., *Prospettive di razionalizzazione della disciplina dell'oblazione nel sistema della responsabilità da reato degli enti tra premialità e non punibilità*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2020.

SCOLETTA M., *Condotte riparatorie e ne bis in idem nella responsabilità delle persone giuridiche per illeciti tributari*, in *Sistema Penale*, 2022.

SCOLETTA M., *Uno più uno anche a Roma può far due: la illegittimità costituzionale del doppio binario punitivo in materia di diritto d'autore*, in *Sistema Penale*, 2022.

SCOLETTA M., *La confisca di denaro quale prezzo o profitto del reato è sempre “diretta” (ancorché il denaro abbia origine lecita). Esiste un limite azionabile alla interpretazione giudiziaria della legge penale?*, in *Sistema Penale*, 2021.

TAVASSI L., *Riti alternativi ad effetti speciali nella giustizia tributaria*, in *Archivio Penale*, 2021.

TEBALDI M., *Responsabilità degli enti collettivi e reati tributari. Evoluzioni in materia di confisca*, in *Giurisprudenza Penale*, 2021.

TORTORELLI M., *L'illecito penale tributario e il suo doppio. Dal dialogo (mancato) tra le Corti ad un auspicabile intervento legislativo*, in *Archivio Penale*, 2018.

TRINCHERA T., *Confiscare senza punire? Uno studio sullo statuto di garanzia della confisca della ricchezza illecita*, Torino, Giappichelli Editore, 2023.

VARRASO G., PERINI A., *La compliance ex d. lgs. n. 231/2001 e i reati tributari*, in [www. aodv231.it](http://www.aodv231.it), 2020.

VENEZIANI P., *La legge delega per la riforma fiscale: una prima lettura dei profili penalistici*, in *Sistema Penale*, 2023.

VISCONTI S., *L'ente tra sanzione e rieducazione. Una prospettiva comparata*, in *Archivio Penale*, 2021.

ZAZZARO F., *Criteri di ascrizione della responsabilità da reato delle persone giuridiche: il protocollo organizzativo della procura generale di Potenza*, in *Sistema Penale*, 2022

